محاسبة الشركات
" قطاع خاص "

شركات أشخاص

شركات اموال

دكتور
سمير أبو الفتوح صالح
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

دكتور
كمال عبد السلام على حسن
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

١٩٩٥

مقدمة :

تعتبر المنشآت الاقتصادية بصفة عامة كائنات حية لها ما للكائنات الحية من مراحل تطور منذ لحظة ولادتها حتى لحظة انقضائها وانتهاء أجلها . كذلك فإن لهذه المنشآت جوانب تمس كيانها وتبرز شخصيتها ، كما هو الحال بالنسبة للكائن الحى . وتمر المنشآت الاقتصادية خلال فترة حياتها بمراحل أربعة هى : التكوين ، النمو ، وكذلك مرحلة حدوث بعض التغيرات فى شكل المنشأة وهيكلها ، وأخيرا انقضاء المنشأة وإنتهاء حياتها . أما بالنسبة للجوانب الأساسية التى تمس كيان المنشأة وتبرز شخصيتها فإنها تتمثل فى ثلاثة جوانب أساسية هى الجانب القانونى والجانب الإدارى والجانب المحاسبى .

وتؤثر هذه الجوانب الثلاثة وتتأثر بمراحل تطور حياة لمنشأة بحيث يكون لكل مرحلة جوانبها الثلاثة التى تؤثر فيها وتتأثر بها .

ويبحث هذا الكتاب فى الكيفية التى يتم بها تطبيق أصول المحاسبة المالية على المشاكل المتنوعة والمميزة فى شركات القطاع الخاص (أشخاص وأموال) .

ولقد لجأنا عند تطبيق هذه القواعد – الى المشاكل المختلفة التى عالجناها فى هذا الكتاب – الى التبسيط بقدر المستطاع ، كما حاولنا بقدر الإمكان أن نلقى الضوء على بعض النواحى القانونية الضرورية لتفهم مشاكل هذه الشركات حتى تأتى المعالجة المحاسبية متفقة مع القانون .

ونرجو أن نكون قد وفقنا فى معالجة وعرض موضوعات الكتاب بما يجعل منه مرجعا علميا شاملا يستفيد منه الطالب والمحاسب على حد سواء .

وأخيرا لنا كلمة وفاء وتقدير للجيل الذى سبقنا فى الكتابة فى موضوع محاسبة الشركات .

والله ولى التوفيق ، ، ،

المؤلفان

المنصورة فى أول أكتوبر ١٩٩٤

تقديم محاسبة الشركات فى القطاع الخاص

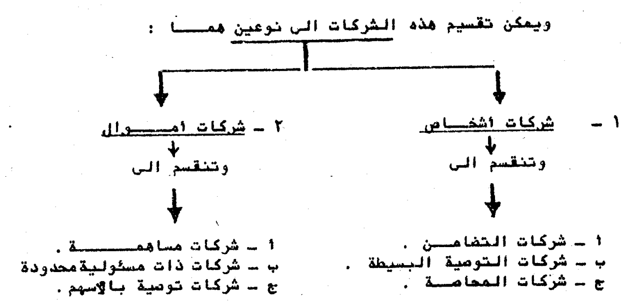
ادى التطور الإقتصادى فى المجتمعات الحديثة الى عجز امـــوال المشروعات الفردية عن مزاولة جوانب كثيرة فى النشاط الإقتصادى لهذه المجتمعات لذلك ظهرت الشركات الصناعية والتجارية باشكالها المتعددة

وقد اخذت هذه الشركات فى بداية الإمر شكل شركات الإشخاص التى تقوم على العلاقات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء .

وعندما تبين أن العلاقة الشخصية التى تقوم عليها شركـــــات الإشخاص ـ تضامن اوتوصية ـ قد تكون عائقافى سبيل تجميع رأس المال اللآزم للقيام بالمشروعات التى يستلزم طبيعة نشاطها رأس مال ضخـم بدات تظهر وتتبلور فكرة " امكانية تداول حصص راس المال " ومـــن هنا ظهرت الشركات المساهمة .

ورغم هذا التطور فكل انواع الشركات المشار اليها لاتـــزال تزاول نشاطها كل فى حدود امكانياته ولم يقض احداها على الآخر .

ويمكن تقسيم هذه الشركات الى نوعين همـــا :



١ ـ شركات التضامـــن .
ب ـ شركات التوصية البسيطة .
ج ـ شركات المحاصـــة .

١ ـ شركات مساهمـــــة .
ب ـ شركات ذات مسئولية محدودة
ج ـ شركات توصية بالإسهم .

وتشترك جميع شركات الإشخاص فى انها تقوم اساسا على الإعتبار الشخصى والثقة المتبادلة بين الشركاء بخلاف شركات الإموال التـــى لاتعتمد فى تكوينها على هذه الإعتبارات .

ونرى لزاما علينا قبل عرض المشاكل المحاسبية الخاصـــة بشركات الإشخاص ان نبين فى عجالة ومن خلال هذه المقدمة ، التكييـــف القانونى والمحاسبى لهذه الشركات .

التكييف القانونى والمحاسبى لشركات الأشخاص :

اولا : التكييف القانونى لشركات الاشخاص :

يعرف القانون المدنى فى المادة ٥٠٥ الشركة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان او اكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصة من مال او عمل لاقتسام ماقد ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة .

مما سبق يتضح ان الشركة تقوم اساسا على العقد الذى يبرمه الشركاء ، لذا يلزم ان تتوافر فيه الاركان العامة لعقد الشركة وهى :

(١) الرضا :
وهو القبول بالاختيار التام الخالى عن شائبة الاكراه والغلط والتدليس .
(٢) الاهلية :
حيث يلزم ان يكون الشريك ذا اهلية كاملة ، ولذا لايمكن للقاصر ولا للمحجور عليه لسفه او جنون او عته اوغفلة ان يكون شريكا .
(٣) المحل :
ان يكون موضوع الالتزام او محله الذى ينشأ عن عقد الشركة ممكنا وجائزا قانونيا .
(٤) السبب :
ويلزم ان يكون سبب الشركة او موضوعها جائزاقانونا فلا يكون منافيا للاداب العامة او ضد النظام العام .

ويتطلب القانون فوق ماتقدم من الاركان العامةشروطا خاصة لانعقاد عقد الشركة وهى :

(١) ان يكون هناك اكثر من شريك .
(٢) ان يقدم كل شريك حصة من مال (مال نقدى اوعينى او حقا معنويا كاصل من الاصول الملموسة كالشهرة والعلامات التجارية ....) او عمل او من عمل ، والعمل الذى يصح اعتباره حصة فى الشركة هو العمل الفنى كالخبرة الهندسية او الخبرة التجارية .
(٣) ان يقتسم الشركاء جميعا الارباح والخسائر ، اذ ان الشركة تقوم اساسا على المخاطرة برأس المال فى مشروع اقتصادى مع اقتسام مايترتب على هذه المخاطرة من ربح أو خسارة ، وطبقا لما تقدم لايجوز - قانونا - اشتمال عقد الشركة على مايطلق عليه "شرط الاسد" فاذا نص فى عقد الشركة مثلا على عدم اشتراك شريك او اكثر فى ارباح الشركة (او خسائرها)فانه فانه يترتب على ذلك بطلان الشركة . وبالنسبة للشريك بالعمل يجوز الاتفاق على عدم تحمله بنصيب من الخسائر بشرط الايشتمل عقد الشركة على تحديد مقابل او اجر من عمله .

آثار عقد الشركة :

يترتب على عقد الشركة نوعين من الآثار القانونية هى:

(١) يخلق العقد شخصا إعتباريا وكيانا قانونيا مستقلا للشركة عن كيان الشركاء، ويؤكد ذلك ماجاء بالمادة ٥٠٦ /١ مدني "تعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا اعتباريا"، ويقصد بتمتع الشركات بالشخصية الاعتبارية قدرتها على أن تكون لها حياة قانونية أى أن تكسب حقوقا وتلتزم بواجبات فيصبح لها وجود خاص وحياة مستقلة عن حياة الاعضاء ومالية غيرمختلطة بمالية الاعضاء وعليها التزامات غير التزامات الاعضاء، وتعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا اعتباريا ولكن لايحتج بهذه الشخصية على الغير إلا بعد استيفاء اجراءات النشر التي يقررها القانون ، ومع ذلك للغير اذا لم تقم الشركة باجراءات النشر المقررة أن يتمسك بشخصيتها .

(٢) ينشىء العقد حقوقا والتزامات للشركاء قبل الشركة .

أنواع شركات الاشخاص :

تنقسم هذه الشركات الى أنواع ثلاثة هى:

(١) شركات التضامن :

وهى الشركات التى يكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسؤولية تضامنية وغير محدودة عن سداد التزامات الشركة ، المسؤولية التضامنية لاتقتصر على حصص الشركاء فى راس المال وانما تتعداها الى اموالهم الخاصة .

(٢) شركات التوصية البسيطة :

ويتضمن هذا النوع من الشركات فريقين من الشركاء :
أ - شركاء متضامنون : مسئوليتهم تضامنية وغير محدودة كما هو الحال فى شركات التضامن .
ب - شركاء موصون : مسئوليتهم محدودة ومحددة بمقدار حصصهم فى راس مال الشركة .

(٣) شركات المحاصة :

وهى شركات ليس لها وجود قانونى بسبب كونها مستترة لايعلم الغير بوجودها ، وتقوم هذه الشركات بصفة مؤقتة للقيام بمخاطرة معينة ، وتنتهى بانتهائها وتوزيع الارباح المترتبة عليها بين الشركاء .

أنواع الشركات فى الفقه الاسلامى

تعريف الشركة فى الفقه الاسلامى :

يعرف الفقهاء المسلمون الشركة بانها عبارة عن تعاقد بين اثنين أواكثر على العمل للكسب بواسطة الاموال أو الاعمال او الوجاهة ليكون الغنم بالعزم (١) بينهم حسب الاتفاق المشروع (٢) ٠

*** شروط عقد الشركة فى الاسلام :**

وضع الاسلام اسس التعامل فى النشاط التجارى ،ونظرا لان الشركة لاتبنى الا على تعاقد مشروع بين اثنين أو اكثر ، فقد بين الاسلام شروط العقد وحث على احترام هذا العقد وحدد الشروط اللآزمةلعقدالشركة وهى:

١- ان يكون التصرف المعقود عليه عقد الشركةقابلا للوكالة ، ليكون مايستفاد بالتصرف مشتركا بينهم ويكون للشركة معنى الوكالة ٠
٢- ان يكون الربح معلوم القدر ، فان كان مجهولا تفسد الشركة ، والجهالة المميزة هى التى تؤدى الى نزاع بين الشركاء ٠
٣- ان يكون الربح جزءا شائعا فى الجملة لامعينا بمقدار ، فيجوز أن يكون الثلث ولايجوز أن يكون الف درهم ٠
٤- يشترط العلم بمقدار راس المال عند العقد ولايحتسب أية أرباح الااذا كان راس المال سليما بعدالتقليب(دوران راس المال)٠
٥- يشترط حضورالمال عندالمشاركة ،فلاتصح الشركة بمال غائب أو دين
٦- غرض الشركةهوكل مااجازه الشرع ،وان لم يجزه فلاتجوزالشركةفيه
٧- الشركة من العقود الجائزة شرعا ،والاركان الموضوعية فى العقد هى التراضى والاهلية والمحل والسبب ، واجمع الفقهاء على أن الحد الادنى للشركاء هو شريكان ولاحد للأكثرين ٠
٨- الاصل أن يكون التصرف او الادارة والرقابة لجميع الشركاء ،وعلى الشريك أن يبذل من العناية فى تدبير مصالح الشركة مايبذلةفى تدبيرمصلحتة اما المديرفهوامين فى المال يتصرف لمصلحة الشركة ، واذاتعدى(اخطأ)الامين ضمن (دفع تعويض)ما اتلفةمن اموال الشركة
٩- يرجع فساد عقد الشركة الى الضرر (لاضرر ولاضرار)أو جهالة المفضية الى النزاع ،أوالى مالايجوز فيه التوكيل ،والمسلمون عند شروطهم وتنعقد الشركة على عادة التجار أو الصناع ٠

*** للشركة شخصية معنوية (ذمة مستقلة) مستقلة عن الشركاء :**

١- يصبح مايقدمه الشركاء من الحصص النقدية والعينية داخلا فى ذمة الشركة وملكا لها ، ويتجرد الشريك من حصته المقدمة ٠
٢- تصبح ذمة الشركة موضوع الضمان العام لدائنيها ، ولهذا يصبح لدائنى الشركةحق مباشرعلى مال الشركةيستوفون منةحقوقهم دون ان يزاحمهم الدائنون الشخصيون للشركاءمادامت الشركة قائمة ٠

---

(١) الغنم اى الربح والعزم تعنى الخسارة والوجاهة يقصد بها الثقة فى الافراد ٠
(٢) الشيخ احمد ابو الفتح ،المعاملات فى الاسلام ،القاهرة ،الجزء الثانى ، ص ٤٦٦ ٠

٣- لايقع المقاصة بين دين خاص على الشريك ودين للشركة على هـذا الفرد .
٤- قد ينص فى عقد الشركة على انقضاء الشركة اذا بلغ فى المال نسبة معينة أو بعد فترة معينة ،فهذا صحيح شرعا وقانونا ،اما فى الشرع لان المسلمون عند شروطهم ،واما فى القانون لان العقد شريعة المتعاقدين.
٥- اذا كان للشركة ديون اوعليها التزامات ولم تتمكن من الاستمرار فى عملها ، يجوز أن يستوفى كل شريك حقه فى الدين بعد سـداد الالتزامات .

انواع الشركات فى الفقه الاسلامى (١):

يقسم الفقهاء المسلمون الشركات الى انواع مختلفة ومن عـدة نواحى ،فبينما يقسم الحنفية الشركات الى ثلاثة انواع ، وهى شركـات اموال وشركات اعمال وشركات وجوه ، ثم تبوب كل من هذه الانواع الثلاثة الى شركات مفاوضة وشركات عنان ، فان جمهور الفقهاء يقسمون الشركـات الى شركات اموال وشركات اشخاص وشركات مضاربة ، حيث ان النوع الثالث يضم خليطا من شركات الاموال وشركات الاشخاص .
وفيما يلى تبويب للشركات فى الفكر الاسلامى :

اولا : شركات الامـوال :

يعرف الفقهاء شركة الاموال بانها الشركة التى يتراضى فيهـا اثنين او اكثر على ان يشترك كل منهم بمبلغ معين فى راس المـال للتجارة على ان يكون الربح او الخسارة بينهما ، اى ان المشاركة فـى هذا النظام تكون في الاصل (راس المال)والفضل (الربح) (٢) .
ويقسم الفقهاء هذه الشركات الى مايلى :

أ - شركة المفاوضـة :
ويتم فيها المساواة بين الشركاء من جميع النواحى ،سواء كانت تصرفا او دينا او مالا او ربحا ،وسميت (مفاوضة)لان كل شريك قدفوض الآخر فى حضوره او غيابه وبالتالى فانه يلتزم بما يعمله شريكه ويتحمـل مسئولية اعماله .
ب - شركة عنـان :
وهى شركة بين اثنين او اكثر يشتركون فى مال وعمل ،وتكون حصص راس المال والربح معلومة ،وفى هذه الحالة قد تختلف نسبة الربح بيـن الشركاء عن نسبة راس المال لكل منهم ،وسميت هذه الشركة (عنان) لانها تقع على حسب مايعن للشركاء من تجاوزات فى جميع انواع التجارة ،فبينما تكون فى الصناعة او التجارة أو الزراعة فانها ايضا قد تتضمن فروقـا بين نسب راس المال او الربح او السلطة فى الادارة .

(١) د. محمد كمال عطية ،محاسبة الشركات فى النظام الاسلامى ، منشـأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٥٦ - ٦٤ .
(٢) القاضى عبد الوهاب بن محمد السماوى ،التعامل فى الاسلام ، صنعـاء ١٣٩٩ هـ ، ص ٢٨ .

ثانيا : شركات الاشخاص :

وتقسم هذة الشركات الى مايلى :

١ - **شركات اعمال** :

ويطلق عليها البعض شركةصنائع وفيها يتفق صانعان او اكثر على انتاج معين.ويقتسما الربح بنسبة معينة نظير عملهما دون راس مال لكل منهما .

ب - **شركات وجوة** :

ويطلق عليها شركة الذمم وفيها يتفق شريكان او اكثر على الشراء بالنسيئة (الاجل) لان الشريكين يشتركا ولامال لهما على ان تعتمد الشركة على وجاهة الشريكين بين الناس أى على شهرتيهما فى المعامله وثقة الناس فيهما . ويبيعان بالنقد والنسيئة ويقتسمان الربح .

ثالثا : شركات المضاربة :

وتسمى شركة القراض او شركة المعاملة ، وهى من اكثر انواع الشركات انتشارا بين المسلمين ، وقد عنى بها الفقهاء عناية خاصة ، لانها من الشركات التى عرفها العرب قبل الاسلام ، وقد حدد الفقه الاسلامى شروطها وحدودها ، وهى شركة تنشأ براس مال من شريك اواكثر وعمل من شريك آخر او اكثر ،اى انها شركة فى الربح لا فى راس المال ، وسميت شركة مضاربة من الضرب فى الارض او السعى على الرزق ، وتسمى القراض او المقارضة من القرض اى القطع فى المال والربح ،كما تسمى شركة المعاملة لما فيها من عمل من جانب واحد .

ويقسم الربح بين صاحب المال او المضارب على ماشرطا واذا حدثت خسائر يتحمل صاحب المال هذة الخسارة ، ولايخسر المضارب سوى مقابل عمله ،ويفسر الفقهاء عقد المضاربة بانة عقد توزيع الارباح حيث ان الخسائر تنسب كلها الى رأس المال، باعتبار ان المضارب هو وكيل لا يخسر شيئا عن عمله .

شروط العقد الصحيح للمضاربة :

١ - ان يكون راس المال معلوما عندتوقيع العقد ومن النقودسائلة .
٢ - ان يكون راس المال شيئا حاضرا ويتم تسليمة للمضارب .
٣ - ان يكون نصيب المضارب نسبةمعينةمن الربح وليس مبلغا مقطوعا
٤ - ان يقوم المضارب بالبيع والشراءومايلزمها طبقا لتفويض واضح من صاحب المال .
٥ - العاقدان هما رب المال والمضارب ويشترط اهليتها ، كما يجوز تعدد رب المال وتعدد المضارب،ويكون الربح بينهم حسب الاتفاق.

العلاقة التعاقدية بين صاحب المال والمضارب فى المذاهب الاربعة :

يمكن تصوير هذه العلاقة على النحو التالــــى:

١- المضارب فى مركز الامين عندما يستلم راس المال وقبل البدء فى العمل .
٢- المضارب فى مركز الوكيل عندما يبدأ فى العمل ، لانه يقـــوم مقام صاحب راس المال فى حدود السلطة المخولة له فى العقد.
٣- اذا ربحت الشركة فان الوكيل يكون له نصيب محدد باعتبـــاره شريكا .
٤- اذا خسرت الشركة يكون الوكيل فى حكم الاجير والخسارة كلهامن نصيب صاحب المال دون أن يحصل الوكيل على اجر مقابل عملـــه.
٥- يعتبر المضارب مخطئا اذا خالف شروط العقد ، وفى هذه الحالة يتحمل مسئولية تصرفاته فى الخسائر .
٦- المضارب باعتباره متصرفا له الحق ان يبيع ويشترى ، ويقبـض ايرادات الشركة ويدفع التزاماتها ، ويستخدم موظفين فـــى اعمال الشركة .
٧- اذا ذكر فى العقد ان الربح بالكامل من نصيب المضارب ، فان الصفقة تكون بمثابة قرض ويكون العامل مقترضا وبذلـــك يكون المضارب هو المسئول عن الخسائر بالكامل .
٨- اذا اشترط ان كل الربح من نصيب صاحب راس المال ، فـان هذا يعتبر بمثابة عقد اجارة ويكون العامل اجيرا ويتحمل صاحـب المال جميع مصروفات هذه الصفقة بما فيها اتعاب المضـــارب

ونظرا لان شركات المضاربة يمكن ان يزاولها اثنان اواكثـــر ، كما يمكن أن تشترك فيها جماعات أو شركات ، كما يمكن للشركاءاعادة المضاربة مع آخرين ،فان هذه الشركات تناسب البنوك الإسلامية للقضاء على الفوائد الربوية .

ومن الجدير بالذكر ان فقهاء المسلمين يطلقون شركات الاشخاص على الشركات التى يكون فيها الاعتبار الاول على العنصر الشخص الذى يقوم بتنمية ماله ، اما شركات الاموال فهى الشركات التى تعتمد علـى تمويل مالى من الشركاء ، وبذلك فان شركة المضاربة هى شركة اشخاص بالنسبة للمضارب لانه له حق التصرف فى الشركة ،ولكن شركة المضاربة بالنسبة لرب المال هى شركة مال باعتباره لايتصرف فى الشـــركة .

ثانيا :التكييف المحاسبي لشركات الاشخاص :

في الوقت الذى كانت تسود فيه المشروعات الفردية وشركات الاشخاص التى تقوم على اساس شخصية الشركاء ، والثقة المتبادلة بينهم ،كان الفكر المحاسبى يدور حول المحاسبة لملاك المشروع ، وليس حول المشروع كوحدة محاسبية لها كيانها وشخصيتها المستقلة . فالشركة ماهى الا مجموعة من الملاك الذين يتفقون فيما بينهم للقيام عمل مشترك لتحقيق غرض معين .

ونظرية الملكية المشتركة ربما كانت مقبولة فى وقت يكن هناك فيه فصل بين الادارة والملكية ، فاساس قيام الشركة هو الثقة المتبادلة والعلاقة التعاقدية بين الشركاء ، والقانون لايخلق شخصية مستقلة للشركة عن شخصية باقى الشركاء ،ولكنه يعطى لهذه العلاقة التعاقدية التكييف القانونى والقوة التنفيذية .

وبظهور وانتشار الشركات المساهمة التى تميزت بظاهرة انفصال الملكية عن الادارة تعرضت تلك النظرية للنقد بواسطة كثير من الكتاب وظهرت "نظرية الشخصية المعنوية" كبديل لتفسير طبيعة الشركة كوحدة محاسبية .

وفيما يلى شرح مختصر لهاتين النظريتين :

(١) نظرية الملكية المشتركة :

طبقا لهذه النظرية تفسر الشركة على اساس كونها ملكية مشتركة بين اشخاص انعقدت ارادتهم على القيام بمشروع مشترك ، فالمشروع عبارة عن مجموعة من الاشخاص – ملاك المشروع – وان شخصية المشروع مندمجة فى شخصية ملاكة ، وبذلك فان مؤيدى فلسفة الملكية باعتباره جوهر المشروع ،

ويترتب على هذه النظرية آثار فى نواحى متعددة منها مايلى :

١ – الملكية : OWNERSHIP

اصول المنشاة مملوكة ملكية جماعية للافراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة للشركة نفسها حيث ان الشخص

الطبيعى فقط هو محل الحق، كما انها ليست مملوكة لكل اصحاب الاموال فى الشركة حيث أن هناك فارقا جوهريا بين ملاك المشروع فالفريق الاول فقط هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية اما الثانى فتربطه بالمشروع علاقة الدائنية والمديونية.

وعليه نجد أن مفهوم الخصوم يقتصر على المطلوبات اى التزامات الشركة قبل الغير • وبناء عليه تكون معادلة الميزانية على الوجه التالى :

الاصول = الخصوم + حقوق الملكية

ب - الهدف: OPJECTIVE

فالهدف هنا هو تحقيق اكبر ربح ممكن لاصحاب المشروع وادارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف.

وما دام جوهر المشروع هو العلاقة التعاقدية بين ملاكه الذين يمتلكون الاصول ويديرون المشروع او على الاقل يرسمون سياسته من أجل تحقيق مصلحتهم الذاتية ، فمن الطبيعى أن تتأثر الفروض المنطقية والمبادىء العلمية التى تكون نظرية المحاسبة بوجهة نظر اصحاب المشروع •

وبناءعلى ماتقدم فانه عند قياس الربح فان المهمة الاساسية للمحاسب تكون قياس الربح الذى يستطيع الشركاء توزيعه فيما بينهم دون اهمية لقياس ربح الشركة كوحدة اقتصادية او شخصية مستقلة ، وبالتالى ليس هناك مايستدعى التفرقة بين ايرادات النشاط الجارى من جهة والايرادات غير الذاتية والعرضية من جهة اخرى ، كما انه ليس من الضرورى التفرقة بين النفقة والخسارة لانها ذو تاثير واحد فى مجال قياس الربح القابل للتوزيع •

جـ - الذمة المالية :

حيث أن الشركة - طبقا لهذه الشركة - ليس لها شخصية فانها لاتكون محل حق أو التزام ، وبعبارة اخرى ليست لها ذمة مالية ، ومن ثم فان اصول الشركة تكون مملوكة للشركاء ملكية مشتركة ، كما انهم يكونون مسؤولون عن التزامات الشركة حكمها فى ذلك حكم التزاماتهم الشخصية .

د - **ادارة الشركة :**

ان قدرة المدير على التصرف واصدار الاوامر مستمدة من سلطة الملاك ، فالملاك يفوضون السلطة للادارة وبذلك فان القائمين على الإدارة يعتبرون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع يعملون بارادتهم ٠

(٢) **نظرية الشخصية المعنوية :**

طبقا لهذه النظرية تعتبر الشركة شخصية معنوية مستقلة أصحابها ، فهى وحدة اقتصادية تقوم باستخدام الاموال المتاحة لها (أى مجموع أصولها) فى نشاطها الاقتصادى ويستوى فى ذلك الاموال المقدمة بواسطة أصحاب الشركة أو المقرضين ، اذ أن كلاهما - طبقا لهذه النظرية - يعتبران من الغير ، وبتقديم هذ الاموال ينشأ لمن قدمها حقوق معينة تتوقف طبيعتها وقيمتها على طبيعة العلاقة القانونية التى تربطه بالشركة ، وفى هذا المجال يوجد نوعين من الحقوق : الاول يتمثل فى حقوق المقترضين وهى حقوق ثابتة غير متوقعة على نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة ، والنوع الثانى يتمثل فى حقوق متغيرة تزيد بالربح وتقل بالخسارة ٠

وقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة الى انتقال الاهمية من وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة للشخصية المعنوية ٠

ويترتب على هذه النظرية آثار فى نواحى متعددة منها مايلى :

أ - **الملكية :**

أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا ، أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الاصول حق فى الارباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق فى الاصول عند التصفية ، وأساس هذا الرأى نه لافرق فى نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائنى المشروع حيث انهم جميعا فى حكم المستثمرين كل يقدم امواله لاستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذة الاموال ٠

وحيث أن للشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحابها فان مفهوم الخصوم يمتد ليشمل حقوق الملكية ،وطبقا

لذلك فان معادلة الميزانية تصبح كما يلى :

الاصـــــــــول = الخصـــــــــوم

ب - الهـــــــــدف:

ادى ظهور شركات المساهمة الى نشأة الادارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق مصلحة شخصية ممثلة فـــى اكبر أرباح ممكنة لاصحاب المشروع بل لتحقيق غرض اجتماعـــى وهو رفاهية المجتمع ممثلا فى ارباح مناسبة ومعقولة لاصحـــاب المشروع واجور عادلة للعمال ، وسلعة جيدة للمستهلك .

ونتيجة لهذا التطور فى الفكر المحاسبى تاثـــــرت الفروض والمبادىء المحاسبية وبدات ظهور فروض ومبـــادىء جديدة تتفق مع وجهة نظر الادارة التى برزت اهميتها فى ظـل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع وتطورت بذلك المفاهيـــم المحاسبية والتكييف والمعالجة المحاسبية لحسابات النتيجة كما يتضح من الامثلة التالية :

- قياس الربح للشركة على اساس "فرض النشاة المستمرة" حيث أن استمرارها اصبح مستقلا عن شخصية اصحابها وما يطرأ عليـة من تغيير .

- التفرقة بين النفقة والخسارة ، والتفرقة بين ايـــرادات النشاط الجارى من جهة والايرادات غير الذاتية (مثل ايراد الاوراق المالية) والعرضية (مثل الارباح الناتجة من البيع العرض للاصول الثابتة) من جهة اخرى .... الخ .

جـ - الذمة المالية المستقلة :

طبقا لنظرية الشخصية المعنوية اصبح للشركة ذمـــة مالية مستقلة ، تتملك اصولها باعتبارها ممثلة لراس المال المستثمر ومسؤولة عن سداد خصومها باعتبارها ممثلة لحقـــوق الغير قبل الشركة - ويستوى فى ذلك حقوق اصحاب الشركةوحقوق المقرضين - وذلك فى ضوء طبيعة العلاقة القانونية التـــى تربطهم بالشركة .

د - **ادارة الشركـــــة :**

اصبحت هذه الادارة بمثابة وكيل للشركة كشخصيـــــة معنوية تقوم هذه الادارة بالتخطيط واتخاذالقرارات من شانها تحقيق الصالح العام للشركة باعتبارها شخصا معنويا .

فى ضوء التمهيد السابق يستهدف هذا المؤلف فى تقديم دراسة تفصيلية للمحاسبة فى شركات الاشخاص والاموال من حيث المبادىء العامة التى تحملها والتطبيقات العملية ، لذلـــك قسم الكتاب الى قسمين هما :

القسم الاول : ويختص بشركات الاشخاص من حيث تكوينها والمشاكـل المرتبطة باعادة تنظيم توزيع الارباح والخسائـر ، وتغيير عرض الشركة وانقضاء شركات الاشخاص ، كما يتناول هذا القسم ايضا شركات المحاصة من حيـــث خصائصها ، والمعالجة المحاسبية لعملياتها سواء فى دفاتر خاصة بها او فى الدفاتر الخاصة بالشركـــاء وكذلك تحديد ربحية هذه الشركات .

القسم الثانى: ويتناول شركات الاموال فى القطاع الخاص من حيـــث تكوينها ، وكيفية حصولها على مصادر تمويلها سـواء كرأس مال الاسهم او رأس مال مقترض (السندات).

القسم الأول
شركات الأشخاص

ويتضمن هذا القسم الأبواب التالية :

الباب الأول : تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

الباب الثانى : مشاكل توزيع الأرباح والخسائر فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

الباب الثالث : المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى .

الباب الرابع : إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة .

الباب الخامس : شركات المحاصة ؛

الباب الأول

تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

يتضمن هذا الباب مايلى :

* تعريف شركات التضامن وخصائصها .
* تعريف وخصائص شركة التوصية البسيطة .
* اجراءات تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة .
* المعالجة المحاسبية لاثبات حصص الشركاء فى رأس المال
* رأس المال فى الفكر المحاسبى .
* الاتجاهات المعاصرة فى الفكر المحاسبى لتقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الأشخاص .

الباب الأول

تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة

أولا : ماهية وخصائص شركات التضامن والتوصية البسيطة :

تعريف شركة التضامن وخصائصها :

هى تعاقد بين أثنين أو أكثر للقيام بعمل تجارى وتقسيم الارباح أو الخسائر فيما بينهم ويكون جميع الشركاء فيها مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة .

خصائص شركة التضامن :

(١) عدم قابلية حصص رأس المال للتداول :

فلا يجوز للشريك أن يتنازل عن حصته للغير كما أن هذه الحصة لاتنتقل الى ورثة الشريك الا برضاء جميع الشركاء وذلك لان هذه الشركات تقوم على العلاقة الشخصية بين الشركاء .

(٢) المسئولية التضامنية وغير المحدودة :

فكل شريك مسئول بمفرده وبالتضامن مع باقى الشركاء مسئولية غير محدودة عن ديون الشركة ، فلا تقتصر هذه المسئولية على حصته فى رأس مال الشركة وانما تتعداها الى أمواله الشخصية .

(٣) يترتب على أفلاس الشركة أفلاس الشركاء :

وهذا مرجعه أن جميع الشركاء تجار ومن ثم يسرى عليهم أحكام القانون التجارى .

(٤) عنوان الشركة :

تعنون الشركة قانونا باسم واحد أو أكثر من الشركاء متبوعا بكلمة شريكه أو شريكيه أو شركاؤهما وذلك بحسب الاحوال ، الا أن ذلك لايمنع من وجود أسم تجارى للشركة .

تعريف شركة التوصية وخصائصها :

يمكن تعريفها بانها تعاقد بين اثنين او اكثرللقيام بعمل تجارى وتقسيم الارباح والخسائر فيما بينهم على ان تكون مكونة من فريقين من الشركاء ،شريك او أكثر متضامنين اى مسئولين تضامنية وغير محدودة ،وشريك او اكثر موصين لايشتركون فى ادارة الشركة ومسئوليتهم محدودة بقدر حصصهم فى رأس المال .

خصائص شركة التوصية البسيطة :

(١) انها شركة تضم فريقين من الشركاء ،الاول فريق متضامن والثانى فريق موصى . وفى حين أن مسئولية الشركاء المتضامنين غير محدودة عن جميع التزامات الشركة فمسئولية الشريك الموصى محدودة بمقدار حصته فى رأس المال ولايجوز لدائنى الشركة الرجوع على الاموال الخاصة للشريك الموصى لاستيفاء مستحقاتهم فى حالة عدم كفاية أصول الشركة للوفاء بها .
(٢) ليس للشركاء الموصين الحق فى ادارة الشركة بعكس الشركاء المتضامنين .
(٣) لايجوز أن يظهر اسم الشريك الموصى فى عنوان الشركة .
(٤) يعتبر جميع الشركاء المتضامنين تجاراً ، ومن ثم يسرى عليهم أحكام القانون التجارى ،اما الشركاء الموصين فليسوا تجاراً .
(٥) عدم قابلية حصص رأس المال للتداول ويستوى فى ذلك حصص الشركاء المتضامنين والموصين .

ثانيا :**اجراءات تكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة :**

تتشابه اجراءات تكوين شركات التضامن مع اجراءات تكوين شركات التوصية البسيطة من حيث ضرورة أن يكون عقد الشركة مكتوبا والا كان باطلا ، ولايجوز تعديل بيانات العقدالا بعد استيفاء الشكل الذى افرغ فيه العقد ،ويعتبر عقد الشركة بمثابة القانون النظامى لها ويشتمل على كل ماينظم علاقة الشركاء ببعضهم وعلاقتهم بالغير ،لذلك يجب أن يتميز بالوضوح وعدم الغموض . **ومن اهم بنود العقد :**

(١) اسماء الشركاء وعناوينهم وجنسياتهم ، مع النص على الشركاء الموصين فى حالة شركات التوصية البسيطة .
(٢) عنوان الشركة ويتكون من اسم أحدالشركاء المتضامنين اوبعضهم مضافا اليه كلمة وشريكه او وشركاه .
(٣) راس مال الشركة وحصة كل شريك فيه ، وميعاد وطريقة دفعه ، وطريقة التقويم اذاكانت الحصة عينية .
(٤) الغرض من الشركة وتاريخ بدايتها ونهايتها .
(٥) الشريك المتضامن الذى يكلف بالادارة .
(٦) احتساب الفائدة على المسحوبات وعلى راس المال .

(٧) نسب توزيع الارباح والخسائر .
(٨) مرتبات الشركاء أو مكافآتهم مقابل القيام بادارة الشركة .
(٩) انفصال احد الشركاء وطريقة احتساب وسداد حقوقه .
(١٠) حل الشركة والطريقة التى تتبع فى تصفيتها .
(١١) السنة المالية للشركة ، وميعاد الجرد واعداد الحسابات الختامية .

اشهار ملخص العقد :

يجب عمل ملخص يحتوى على اهم ماورد فى العقد من بنود وذلك فى خلال ١٥ يوما من تحرير عقد الشركة ، وأن يتم اشهار الملخص بالطريق القانونى ويتم هذا الاشهار بايداع الملخص بقلم الكتاب فى المحاكم الابتدائية التى يوجد فى دائرتها مركز الشركة ، او فرع من فروعها ليسجل فى السجل المعد لذلك ، ويعلن بلصقه مدة ٣ شهور فى اللوحة المعدة فى المحكمة للاعلانات القضائية . كمايجب نشر الملخص فى أحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة وتكون معدة لنشر الاعلانات القضائية أو صحيفتين تطبعان فى مدينة اخرى .

ويتضمن الملخص مايلى :

١ - اماء الشركاء والقابهم وعناوينهم .
٢ - عنوان الشركة .
٣ - تاريخ ابتداء الشركة وتاريخ انتهائها .
٤ - أسماء الشركاء المنوط بهم الادارة .

القيد بالسجل التجارى :

يجب على كل شركة تجارية فى بحر شهرمن تكوينها القيام بجانب الشهار بالقيد فى السجل التجارى .

ثالثا :المعالجة المحاسبية لاثبات حصص الشركاء فى راس المال :

سبق أن وضحنا أن عقد الشركة ينص على قيمة راس مالهاومقدار حصة كل شريك وميعاد وكيفية سدادها ،ويكون راس مال الشركة عند بدايةتكوينها مساويا لمجموع حصص الشركاء او ماتم سداده منها .

ويقوم الشركاء بتقديم حصصهم فى راس المال والمنصوص عليها فى عقد تكوين الشركة (تضامن او توصية) بواحدة او بمزيج من الصور التالية :
١ - المشاركة بالسداد نقدا .
٢ - المشاركة بتقديم أصول غير نقدية (السداد عينا) .

٣ – المشاركة بتقديم كل او بعض اصول وخصوم منشاته الفردية .
٤ – المشاركة بحصة عمـــــل .

وقبل أن نبين المعالجة المحاسبية للصور السابقـــة نبادر الى القول بانه يتعين تصوير حساب واحد لراس المـــال فى دفاتر الشركة باعتباره ممثلا لراس مالها لشخصية معنويـة مستقلة عن شخصية الشركاء ، ولكى تعكس الدفاتر حصة كل شريك فى راس المال دون الحاجة للرجوع الى عقدالشركة يفضل تقسيم حساب راس المال الى خانات بقدر عدد الشركاء يخصص كل منها لبيان حصة شريك معين .

(١) **المشاركة بالسداد نقـــدا :**

يجعل حـ/البنك او الصندوق مدينا و حـ/راس المـــال دائنا .

(٢) **المشاركة بتقديم اصول غير نقديـــة :**

تجعل حسابات هذه الاصول مدينة وذلك بالقيمـــــــة التقديرية المتفق عليها بين الشركاء مع جعل حسابـــــات راس المال دائنا .

(٣) **المشاركة بتقديم كل او بعض اصول وخصوم منشاته الفردية :**

قد يملك شريك (او اكثر) منشاة فردية ، وقد يوافـــق الشركاء على انتقال كل او بعض اصول وخصوم هذه المنشاة ،وفى هذه الحالة غالبا مايستعين الشركاء بخبير محاسب لفحـــــص دفاتر المنشاة وتقديم الاصول والخصوم ، وفى ضوء اتفـــــاق الشركاء يقيد ذلك بجعل حسابات الاصول المنتقلة مدينة وذلـــك بالقيمة التقديرية المتفق عليها وجعل حسابات الخصـــــوم المتعهد بها والمخصصات المتفق عليها دائنة مع جعل حســـاب راس المال دائنا بمقدار صافى الاصول . واذا كان هذا الصافى اقل من حصة الشريك فانه يقوم بسداد باقى حصته نقدا ، امـــا اذا زاد هذا الصافى على مقدار حصته فان الزيادة توضع تحـت تصرف الشريك لذلك يتم تسجيل هذه الزيادة لحساب جارى الشريك .

(٤) **المشاركة بحصة عمـــــل :**

اذا كان الشريك بعمله فقط فانه لايقدم حصته فـــــى راس المال وبذلك لايجرى اى قيد فى الدفاتربمناسبة انضمامه ، وانما يكتفى بكتابة مذكرة بهذا الشان .ونفضل فى حالة وجـــود شريك بعمل أن يتضمن عقد الشركة نسبة الربح التى يحصل عليها الشريك بالعمل .

ويجب ان يقدر نصيب الشريك بالعمل فى الربح أو الخسارة بمقدار ماتستفيده الشركة من عمله فاذا قدم فوق عمله نقودا او اى شيء آخر كان له نصيب من عمله وآخر عما قدمه من مال ، ويجوز النص على اعفاء الشريك بعمله فقط من المساهمة فى الخسائر بشرط ان لايكون قدتقرر له أجر عن عمله ويعتبر الشريك فى هذه الحالةقد ساهم بنصيب فى الخسارة يساوى مقابل ماقدمه من جهد .

وعلى هذا فان المنطق يقتضى بعدم جواز اعفاء الشريك بعمله من الخسارة متى كان يتناول أجرا ثابتا مضافا اليه نصيب فى الارباح .

واذا كانت حصة الشريك فى الشركة مكونة من شقين احدهما مال والآخر عمل فلا يجوز اشتراط اعفاءه من الخسارةولو كان لايتقاضى اجرا من عمله .

واذا لم يتفق الشركاء على طريقة توزيع الارباح والخسائر فيجب الرجوع الى مانص عليه القانون لتحديد طريقة التوزيع .

فاذا لم يبين عقد الشركة نصيب كل من الشركاء فى الارباح والخسائر كان نصيب كل منهم فى ذلك بنسبة حصته فى راس المال .

واذا اقتصر العقد على تعيين نصيب الشركاء فى الربح ، وجب اعتبار هذا النصيب فى الخسارة أيضا وكذلك الحال اذا اقتصر العقد على تعيين النصيب فى الخسارة (مادة٥١٤ فقرة١ ، ٢ مدنى) .

اما اذا اقتصرت حصة احد الشركاء على مايقدمه من عمل ولم ينص فى العقد على تحديد نصيبه فى الربح والخسارة ، كان نصيبه تبعا لما تستفيده الشركة من عمله ، وتقدير ذلك من اختصاص قاضى الموضوع ،واذا قدم الشريك حصة فى الشركةمن مال ومن عمل ، كان للشريك نصيب فى الربح من عمله ونصيب آخر عما قدمه من مال ، ومايقابل ذلك فى الخسارة (مادة٥١٤ فقرة٣ مدنى) .

ويجب ان يكون واضحا لدى القارىءان حساب راس المال المشار اليه هو حساب راس مال الشركة وليس راس مال الشريك حيث ان للشركةشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء وبالتالى لها ذمة مالية مستقلة .فاذا ماقدم الشركاء حصتهم فى راس المال الى الشركة انتقلت ملكيتها الى الشركةواصبحت تمثل راسمالها وعلى ذلك يفتح حساب لراس مال الشركةوليس حساب لراس مال كل شريك .

مثـــــــال :

اتفق أ ، ب ، ج ، د على تكوين شركة تضامن براس مال قـــدره ٢٠٠٠٠ جنيه يقسم بينهم كالاتـــــى :

* حصة "أ" ٨٠٠٠ جنيه ـ حصة "ب" ٦٠٠٠جنيه ـ حصـــــة "جـ" ٦٠٠٠ جنيـــه .

* أما الشريك "د" فيقدم عمله ولايقدم شيئا كحصة فــــــى راس المال . وقد قام الشركاء بسداد حصصهم فورا كالآتـــى:

- بالنسبة للشريك "أ" فقد سدد حصته بشيك .
- بالنسبة للشريك "ب" فقد قدم الاصول الآتيـة :
  ٣٠٠٠ جنيه آلات ـ ١٥٠٠ جنيه بضاعة ـ ١٥٠٠ جنيه اثاث .
- أما الشريك "جـ" فقد قدم ميزانية محله التجارى فى ذلـــــك التاريخ كما يلـــــى :

اصـــول: (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠ عقارات ـ ٩٠٠ اثاث ـ ٤٤٠٠ مخزون البضائـــــع ـ ٣٥٠٠ مدينون ـ ١٥٠٠ أ.ق ـ ٦٠٠ بنك .

خصـــوم: (المبالغ بالجنيهات) :

٧٥٠٠ راس المال ـ ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ـ ٣٢٠٠ دائنون ـ ١٩٠٠ أ .د .

وقد اتفق الشركاء على انتداب خبير محاسب لإعادة تقدير أصول الشريك "ب" وكذلك لإعادة تقدير أصول وخصوم محل "جـ" وقـــــد تضمن تقرير الخبير مايلـــــــى :

أولا :بالنسبة لاصول الشريك "ب" فقد وافق الخبير على نفس القيمـة الدفتريـــــة .

ثانيا :بالنسبة لاصول وخصوم محل "جـ"فقد تضمن التقرير مايلى :

(١) يقدر العقار بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه ،والاثاث بمبلغ ٩٥٠جنيه
(٢) تتضمن البضائع ماقيمته ٢٠٠جنيه بضاعة امانة للغير ، ١٠٠ جنيه بضاعة تالفة .
(٣) تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه والديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه .
(٤) القيمة الحالية لاوراق القبض ١٤٥٠ جنيه .
(٥) هناك فاتورة مشتريات على الحساب قيمتها ٢٠٠ جنيـــه بتاريخ ٨١/١٢/١١ لم تقيد بالدفاتـــر .

وقد وافق الشركاء على تقرير الخبير على مايلـــــى :

١ ـ تتعهد الشركة بمطلوبات محل "جـ" فقط (الدائنين ،أ.د).
٢ ـ تنتقل للشركة جميع أصول المحل بما فى ذلك رصيد البنك .
٣ ـ يدفع او يقبض الشريك "جـ" الفرق فى صافى الاصول بعد اعـادة تقديرها والحصة المتفق عليها بشيك .

فاذا علمت أن اجراءات تكوين الشركة تمت فى ١ /٢ / ١٩٨٢ وأن مـاسبق قد تم تنفيذه ـ بالاضافة الى انه قد تم الاتفاق على أن يكون للشريك "د" بالعمل ربع الارباح والباقى يوزع بين الشركاء الثلاثـــة بالتساوى .

فالمطلـــــــوب :

أولا :قيود اليومية فى دفاتر الشركـــــة .
ثانيا :تصوير حساب رأس المال كما يظهر فى دفتر الاستاذ .
ثالثا : تصوير الميزانية العمومية الافتتاحيـــة .

الحـــــل :   قيود اليوميـــــة

منـــه	لـــه	بيــــــــــان	التاريخ
		اثبات حصة الشريـــــك " أ "	
٨٠٠٠		من حـ/ البنـــــــــك	
	٨٠٠٠	الى حـ/ رأس المال (أ)	
		اثبات حصة الشريـــــك " ب "	
٣٠٠٠		من حـ/ الآلات	
١٥٠٠		من حـ/ البضاعة	
١٥٠٠		من حـ/ الاثاث	
	٦٠٠٠	الى حـ/ رأس المال (ب)	
		اثبات حصة الشريـــــك " ج "	
٢٢٠٠		من حـ/ العقـــار	
٩٥٠		من حـ/ الاثـــاث	
٤١٠٠		من حـ/ مخزون البضائع	
٣٣٠٠		من حـ/ المدينون	
١٥٠٠		من حـ/ أ . ق	
٦٠٠		من حـ/ البنك	
	٥٠	الى حـ/ مخصص آجيو	
	٤٠٠	الى حـ/ مخصص د.م.فيها	
	٣٤٠٠	الى حـ/ الدائنون	
	١٩٠٠	الى حـ/ أ . الدفع	
	٦٠٠٠	الىحـ/ رأس المال (ج)	
	٩٠٠	الى حـ/ جارى الشريك(ج)	

تابع قيود اليومية :

منه	له	بيان	التاريخ
		سحب الزيادة نقداً :	
٩٠٠		من حـ/ جارى الشريك (جـ)	
	٩٠٠	الى حـ/ البنك	

حـ/ راس المال

ا	ب	جـ	بيان	ا	ب	جـ	
٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	رصيد مرحل	٨٠٠٠			من حـ/ الخزينة
					٦٠٠٠		من مذكورين
						٦٠٠٠	من مذكورين
٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠		٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	
				٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	رصيد مقول

الميزانية الافتتاحية

		أصول ثابتة :			راس المال
٢٢٠٠		عقار		٨٠٠٠	(ا)
٣٠٠٠		آلات		٦٠٠٠	(ب)
٢٤٥٠		اثاث		٦٠٠٠	(جـ)
			٢٠٠٠٠		
		أصول متداولة :			
٥٦٠٠		مخزون البضائع	٣٤٠٠		دائنون
	٣٣٠٠	مدينون	١٩٠٠		ا. الدفع
	٤٠٠	- مخصص د. م فيها			
٢٩٠٠					
	١٥٠٠	ا. ق			
	٥٠	- مخصص آجيو			
١٤٥٠					
٧٧٠٠		البنك			
٢٥٣٠٠			٢٥٣٠٠		

ملاحظات على الحـــــــــر :

(١) يتم تقويم كل من العقارات والاثاث حسب القيمة التى قدرها الخبير ولاعبرة بالقيمة الدفترية لهما .
(٢) خصم من رقم البضاعة (٢٠٠ جنيه بضاعة امانة للغير ومبلغ ١٠٠ جنيه قيمة البضاعة التالفة) .
(٣) تم اضافة مبلغ ٢٠٠ جنيه للدائنون قيمة فاتورة مشتريات لم تسجل بالدفاتر .

أثبات رأس المال عند السداد اللاحق :

يقتضى الامر توسيط حـ/ حصة كل شريك ، يجعل مدينا بالحصة المتفق عليها و حـ/ رأس المال دائنا ، فاذا ماتم السداد جعل حـ/ البنك أو الخزينة أو الاصول مدينا و حـ/ الحصة دائنا .

رابعا : **رأس المال فى الفكر الاســـلامى :**

يقصد برأس المال فى الفكر الإسلامى "أصل المـــال" ويعبر عن ذلك الجزء من الثروة التى تخصص للتجارة عند بداية المشروع اما الاموال المستثمرة فى المشروع فتعرف "بمال التجارة" وهو مفهوم أوسع من مفهوم رأس المال ،لانه يمثل اجمالى الاصول المستثمرة فى المشروع .

ويميل معظم الفقهاء المسلمين ان يقصروا رأس المال فى بداية المشروع على الشكل النقدى ،وانه يجب عدم المغالاة فى تحديد رأس المال الا بما يفى تحقيق اغراضه فقط ، وهذا يعود الى ضرورة الوفاء بما يترتب عليه من التزامات والمحافظة على رأس المال الحقيقى حرصا على أموال الغير ، وفى الفقه الاسلامى يجب أن يكون رأس المال مدفوعا بالكامل ، ولايكون بعضه مستحقا فى ذمة أصحاب المشروع . ومن ناحية أخرى ،فانه يجب عدم زيادة رأس المال عن المال المطلوب حتى يمكن أستثمار المال بالكامل لان الاسلام يكره حجز المال دون تنميته .

ويرى الفقهاء المسلمون أن الشركة لاتصلح الا بخلط الاموال خلطا لايتاتى معه تمييز لاحد الشركاء ، وذلك لان كل مال متميز يملكه صاحبه يتبعه أن يكون ربحه له خاصة قبل خلطه ، وهذا خلافا لما يستوجبه عقد الشركة .

وتتفق المذاهب الاربعة فى أن الربح وقاية لرأس المال ، وانه لاتوزيع على أصحاب المشروع الا بعد المحافظة على رأس المال الحقيقى .

** الفرق بين راس المال النقدى والعينى فى الفكر الاسلامى :

راس المال النقدى

ذهب جمهور الفقهاء الى أن راس مال الشركة يجب أن يكون من النقدين (الذهب والفضة) ولايجوز أن يكون من غيرهما من العروض ،ويعارض معظم الفقهاء انشاء الشركة بالعروض .

وذهب الإمام أبو حنيفة والإمام مالك الى أنه يجوز تكوين الشركة بالعروض اذا دفع رب المال عروضا الى المضارب وقال له بعها بنقود وضارب بها ،فباعها بدراهم أودنانير وتصرف بها وفى هذه الحالة تجوز المضاربة لان رب المال لم يضف العروض الى الشركة ، وانما اضاف اليها نقودا فتصح بها المضاربة . ولكن يشترط الحنابلة ألا يعهد الى المضارب ببيعها وانما يكلف غيره بالبيع.

وفى الفقه الاسلامى، لايجوز راس المال دينا ولامالا غائبا ، ولذلك فان من شروط شركة المضاربة ضرورة تسليم المال العامل لتصح الشركة .

راس المال العينى

اجمع الفقهاء على جواز الشركة بالأثمان المطلق كالنقدين وهما الذهب (الدنانير والفضة (الدراهم) ويدخل فى حكمها النقود الاخرى والاوراق النقدية .وقد ذهب الامام ابو حنيفة الى أن الشركة لاتصح بالعروض او بنقد من أحدهما وعروض من الشريك الآخر ،وتتلخص ادلتهم فى ذلك فيمايلى

١- تتضمن الشركة معنى الوكالة ،ولاتصح الوكالة فى العروض وتصح فى النقود اذ لايصح أن يتصرف شريك فى عروض مملوكة له على وجه الوكالة من غيره

٢- لو تمت الشركة فى العروض لادى ذلك الى جهالة الربح عند القسمة ،حيث راس المال العينى غير معروف على وجه الدقة ،كما أن ذلك يؤدى الى حدوث ربح أو خسارة فى أملاك شريكه دون جهد منه .

٣- لو تم عقد الشركة بالعروض وارتفع سعرها قبل التصرف فيها ،ظهر فيها الربح بارتفاع السعر ،والربح مشترك بين الشركاء ،فيأخذ ربحا فيما لاملك له فيه ،وبالعكس عند انخفاض السعر .

ولكن يرى المالكية جواز الشركة بالعروض بعد تحويلها الى راس مال معلوم ،ويمكن الخروج من ذلك بوسيلة الحيلة للقضاء على اى خلاف ينشأ بين الشركاء ،وذلك فى أن يبيع كل واحد من الشريكين نصف عروضه بنصف مال صاحبه من عروض ،فتصير عروض كل منهما شركة على التساوى .واذا قدم احدهما عروضا والآخر نقودا ،باع احدهما نصف ماله بنصف نقد الآخر ،ويخلطان جميع مايمتلكانه بالحيلة قبل أن تزاول الشركة نشاطها .

*** رأى الفقهاء فى الحصص العينية :**

أباح الإمام مالك والإمام ابن حنبل تقديم حصص للشركة سواء كانت للانتفاع او الاستعمال ، وسواء كانت أصلا حقيقيا او معنويا بشرط أن يقوم بمال وتعتبر حصة للشريك فى الشركة ، وذلك تيسيرا على الناس ورفعا للمشقة عليهم .

الا ان الشريعة لاتبيح اعتبار الدين حصة فى الشركة ،شانه فى ذلك شان المال الغائب منعا من الغش والتحايل ،ولان الشركة تعتمد على التصرفولايمكن التصرف فى مال غائب.والحكمة فى ذلك هو منع المنازعات التىقد تنشأ عند استيفاء الدين أوقبول تحويله ،وبالتالى فانه لايمكن التصرف بالشركة اذا كان المال متعلقا فى ذمة الآخرين .

ولكن يجيز الفقهاء اعتبار الديون المدينة والدائنة حصصا فى الشركة الجديدة فى حالة اندماج شركتين ، حيث ان ذمم كل من الشركتين يمكن الرجوع اليها . بشرط الا يضر ذلك لمصالح المدينين او الدائنين ، ولايقصد من وراء ذلك أى غش .

خامسا :الاتجاهات المعاصرة فى الفكر المحاسبى لتقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الاشخاص : (١)

يدور الآن فى الفكر المحاسبى نقاش كبير حول ضرورة قيام المحاسبة بتقييم موارد المشروع البشرية باعتبارها احد طاقات الانتاج التى أهمل قياسها وتقييمها حتى الآن .

ولقد ازداد الاهتمام بالمحاسبة عن المواردالبشرية منذ منتصف عام ١٩٦٠ ، حيث شعر المحاسبون باهمية هذا التقييم فى مجال اتخاذ افضل القرارات بالنسبة للاستثمار فى الاصول البشرية من ناحية واستخدام وتخصيص تلك الاصول من ناحية اخرى . والعمل على تعظيم العائد الذى تحققه الوحدة الاقتصادية .

وتقوم المحاسبة حتى وقتنا هذا بمعالجة الموارد البشرية فى اجور ومهايا يتم تسليمها لحسابات النتيجة ولايظهر فى قائمة المركز المالى الا الاجور المستحقة او المقدمة ، وعليه - تعالج المحاسبة الموارد البشرية كنفقة جارية يتم تحميلها للفترة المالية التى استفادت منها - اى انها لم تكن تعالج كأصل قابل للقياس والتحقيق والتقرير - وهذا يرجع الى التعريف العرفى للاصول الذى يركز على الملكية وتوليد خدمة اومنفعة فى المستقبل ، كذلك الرقابة على الاصل اواعادة بيعه .

---

(١) راجع فى ذلك تفصيلا :

د. سمير ابو الفتوح صالح ،"تقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الاشخاص بين الفكر المحاسبى والفقه الإسلامى ،مؤتمر الاقتصاد الإسلامى ، نقابة التجاريين بالاشتراك مع كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، فبراير ١٩٨٢ .

وقد أوضحت الكتابات التقليدية فى الفكر المحاسبى بعض الإعترافات لتقييم حصة العمل كاصل من الأصول البشرية لواحد أو أكثر من الإسباب التاليـة :-

(١) <u>صعوبة التصرف فى الأصول البشرية ببيعها للغير</u> :

حيث يرى أصحاب هذا الراى أن الموارد البشرية غير خاضعة للبيع المباشر ال فى حالة اللآعبين المحترفين فى مجال الرياضة - كرة القدم وكرة السلة على سبيل المثال - وقد يوجد عملية بيع غير مباشر للعامل البشرى كما فى حالة الإندماج - حيث يتم دفع مبلغ أكبر من القيمة السوقية للأصول المادية .

وللرد على هذه الصعوبة يمكن القول أن الأصول البشرية ليست الأصل الوحيد الذى لاتستطيع المنشاة التصرف فيه فهناك أصول أخرى يعترف المحاسبون بوجودها رغم عدم أمكانية التصرف فيها بالبيع مثل شهرة المحل .

كما أنه وان كان لايمكن للمنشاة بيع أصولها البشرية او التصرف فيها فانه يحدث أن تباع المنشاة ككل بقيمة أعلى من سعر بيع منشاة أخرى لكون أن المنشاة الاولى يكون لديها عدد من العاملين الممتازين ذوى الكفاءات والخبرات الفائقة ، وبهذا يكون المشترى قد دفع ثمنا للأصول البشرية .

(٢) <u>صعوبة تقدير قيمة مالية للموارد البشرية</u> :

حيث يرى البعض أن الأصول البشرية لاتباع ولاتشترى فى الأسواق ، ولذلك فان حساب قيمة لها يكون من الصعوبة بمكان .

وبالرغم من منطقية هذا الراى الاانه يمكن حساب قيمة لهذه الأصول البشرية على أساس القيمة الحالية للخدمات المتوقعة من هذه الأصول مستقبلا بل أنه أيضا يمكن حساب تكاليف تعليم وتدريب الأصول البشرية ، وأعتبارها متممة لقيم هذه الأصول .

فالموارد البشرية مثلها مثل اى أصل من الأصول تقوم بتقديم خدمة أو منفعة تساهم فى تحقيق هدف المنشاة . كما أن المنافع الناتجة عن تلك الموارد تساهم فى رفع الكفاءة الإنتاجية للمنشاة .وعليه فتلك المنافع فى طبيعتها اقتصادية ومن الواجب اخضاعها للقياس المالى .

(٣) <u>ظروف عدم التاكد</u> :

ويترتب عليها احتمال فقد بعض الأصول البشرية نتيجة

الوفاة أو العجز أو الحوادث ، وطبقا لسياسة الحيطة والحذر فان البعض يرى أنه من الافضل عدم اثبات قيمة لهذه الاصول .

ويمكن اخذ ظروف عدم التاكد فى الحسبان عند حساب قسط اهلاك الموارد البشرية حيث يمكن للشركات أن تقوم بالتامين على أصولها البشرية ضد اخطار العجز والإصابة والوفاة

وقد بينت الكتابات فى الفكر المحاسبى المعصر ضرورة الإعتراف بالأصول البشرية ، وتقدير قيمة لها واظهارها ضمن أصول الشركة فى الميزانية . ويقابل قيمة الأصل البشرى الذى يقدمه الشريك بالعمل حصة فى راس المال تكون معادلة لقيمة ماقدمه للشركة من أصول (فى صورة أصول بشرية) .

الطرق المختلفة لتقييم حصة الشريك بالعمل فى شركات الإشخاص :-

تتعدد طرق تقييم الاصول البشرية بصفة عامة ،وهى كمثل الطرق الاخرى التى تستخدم فى تقييم الأصول (مثل التكلفة التاريخية - والتكلفه الاستبدالية) .

والمتتبع للفكر المحاسبى المعصر يجد ان الكتابات فى مجال تقييم الموارد البشرية قد أخذت اتجاهات متفرقة ، فبعض هذه الإتجاهات تأثر بالفكر الإقتصادى والبعض الآخر تأثر بالفكر الرياضى، كما ان هناك اتجاهات تأثرت بالإتجاهات السلوكية .. الا ان كل هذه الإتجاهات تهدف فى النهاية للوصول الى أسلوب موضوعى لتقييم الموارد البشرية .. ونعرض فيما يلى اهم الطرق المقترحة لتقييم حصة الشريك بالعمل :

(١) طريقة القيمة الحالية للمرتبات والاجور :-

وتقوم هذه الطريقة على أساس ايجاد القيمة الحالية للدخل الذى كان يمكن للشريك بالعمل الحصول عليه فى حالة حصوله على أجر مقابل هذا العمل .وهذا يعنى أن الشركة تكون قد حصلت قد حصلت على خدمات الشريك بالعمل دون أن تدفع مقابل ذلك العمل أى أجر . ولإيجاد القيمة الراسمالية لهذا الاصل البشرى يكون من الضرورى ايجاد القيمة الحالية للاجور التى كان يمكن دفعها لهذا الشريك مستقبلا وذلك باستخدام <u>المعادلة التاليــــة</u> :-

$$\text{قيمة الأصول البشرية} = \sum_{\text{ن} - \text{س}}^{\text{ص} - \text{س}} \frac{\text{أ ن}}{(1+\text{ر})^{\text{ن} - 1}}$$

حيث ان :

س = عمر الشريك بالعمل .
ص = العمر الذى لاينتظر ان يقدم الشريك بالعمل بعده أى خدمات للشركة ويمكن اعتبار أن هذا العمر هو سن الإحالة للتقاعد ، أى أن :(ص = ٦٠ سنة) .
أن = المرتب الذى كان يمكن دفعه للشريك عندما يكون عمره يساوى ن ،ص ⩾ ن ⩾ س
ر = معدل الخصم المستخدم ليجاد القيمة الحالية .

ولتطبيق الطريقة السابقة فانه يجب تقدير أجر الشريك بالعمل فى حالة اذا ماتقاضى أجر باعتباره أجير وليس شريك فى الشركة خلال سنوات عمره الإنتاجى ، كذلك تقدير قيمة معدل الخصم الذى يمكن أستخدامه لايجاد القيمة الحالية لهذه الاجور ثم تطبيق المعادلة السابقة لايجاد القيمة الحالية للاجور التى كان يمكن دفعها لهذا الشخص مقابل عمله وأعتبار أن القيمة الحالية لهذا الاصل ممثلة للقيمة الرأسمالية لهذا الاصل .

ويعاب على هذه الطريقة مايلى :

١- انها تستخدم الاجر كمقياس لقيمة العنصر البشرى ، وهذا غير منطقى حيث أن هذا الاجر يخضع ، بل وسيظل يخضع فى تحديده لعوامل كثيرة ومعروفة تبعده عن أن يكون ممثلا لقيمة العنصر البشرى ، كذلك فقد تتساوى اجور ومرتبات الافراد العاملين - الشركاء بالعمل - فى حين تتفاوت المنافع التى يؤديها كل منهم للمنشاة .
٢- صعوبة تقدير الاجور المتوقعة خلال سنوات العمر الإنتاجى للشخص مستقبلا ،وخاصة أن هناك عوامل كثيرة تتدخل فى حساب قيمة هذه الاجور مستقبلا .
٣- اهملت هذه الطريقة أحتمال أن يستقيل الموظف من المنشاة قبل الوفاة أو سن التقاعد . ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق ضرب القيمة المستخرجة من المعادلة السابقة فى أحتمال بقاء هذا الشخص حتى سن التقاعد ، ويتم أستخراج هذا الإحتمال من جداول الحياة .

ويرى البعض - أنه اذا أمكن تقييم الاعمال التى تقابلها اجور أو مرتبات فلا يجوز القول بأن الحصة بالعمل غير قابلة للتقييم بالنقود . كما أنه من الضرورى أن أخذ عنصر المخاطرة الذى يتحمله الشريك صاحب حصة العمل فى الحسبان ،

وتتمثل هذه المخاطرة بقبوله - الشريك بالعمل - مقابلا لعمله قد لايتحقق بدلا من الاجر الثابت البعيد عن مخاطر الاحتمال .

الا ان هذا العنصر وان كان فى الظاهر يضيف جديدا فى أسس التقيم ، الا أنه فى الحقيقة ليس كذلك حيث أن هذه المخاطرة من جانب هذا الشريك يقابلها فى جانب الشركة ميزة تتمثل فى اعفائها من الاعباء المالية التى كان يجب أن يؤديها فى صورة أو أجور أو مرتبات فى مقابل هذا العمل ، فى جميع ظروفها وأحوالها .

<u>مثال</u> (١) :

اتفق أ ، ب ، جـ على تكوين شركة تضامن على أن يقدم الشريكان أ ،ب حصتيهما فى راس المال كما يلى :

الشريك (أ) : ١٥٠٠٠ ج الآت - ٣٥٠٠٠ بضاعة .
الشريك (ب) : ٣٠٠٠٠ ج نقدا

أما الشريك (جـ) فقد قدم عمله كحصة فى راس المال .
وقد اتفق الشركاء على توزيع أ.خ بنسبة ٥ : ٣ : ٢ .

والمطلوب :

أثبات قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الشركاء وتصويرقائمة المركز المالى الافتتاحية بفرض أن :

١- الاتفاق على أظهار قيمة الاصول البشرية فى الدفاتر .

٢- الاتفاق على عدم اظهار قيمة هذه الاصول فى الدفاتر .

الحل :

(١) اظهار قيمة الاصول البشرية :

حيث أن الشركاء قد اتفقوا على توزيع أ.خ . بنسبة حصة كل منهم فى رأس المال وحيث انهم اتفقوا على اظهار قيمة الاصول البشرية المقدمة من الشريك (جـ) فى الدفاتر فتكون حصة الشريك معادلة لـ ($\frac{١}{٥}$) راس المال وتكون حصص الشريكان أ ، ب معادلة لـ ($\frac{٤}{٥}$) اجمالى رأس المال .

∴ اجمالى رأس المال = مجموع حصة أ ، ب × $\frac{٥}{٤}$

= (٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) × $\frac{٥}{٤}$
= ١٠٠٠٠٠٠ جنيـــه

∴ حصة الشريك (جـ) = ١٠٠٠٠٠ × $\frac{١}{٥}$ = ٢٠٠٠٠جنيه

وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات حصص الشركاء كالآتى :

١٥٠٠٠ ٣٥٠٠٠	 ٥٠٠٠٠	من حـ/ الآلات من حـ/ البضاعة الى حـ/ راس المال (أ) سداد الشريك (أ) لحصته فى رأس المال
٣٠٠٠٠	 ٣٠٠٠٠	من حـ/ النقدية الى حـ/ راس المال (ب) سداد الشريك (ب) لحصته فى رأس المال نقدا
٢٠٠٠٠	 ٢٠٠٠٠	من حـ/ الاصول البشرية الى حـ/ راس المال (حـ) سداد الشريك جـ لحصته فى راس المـــــال بتقديم حصة عمــــــل

الميزانية الافتتاحية للشركة

٢٠٠٠٠	أصول بشرية		راس المال	
١٥٠٠٠	آلات	٥١٠٠٠	أ	
٣٥٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠٠	ب	
٣٠٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠	ع	١٠٠٠٠٠
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠

(٢) عدم اظهار قيمة الاصول البشرية :

حيث أن الشركاء اتفقوا على عدم اظهار قيمة الآصـــول البشرية فى الدفاتر ، فيكون أجمالى رأس المال الذى يجـــب اظهاره فى الدفاتر معادلا لجملة الحصص المالية التى قدمهـا الشريكين أ ، ب وهو ٨٠٠٠٠ جنيه .

وحيث ان الشركاء اتفقوا على توزيع أ.خ بنسبـــــــة ٥ : ٣ : ٢ واعتبروا أن هذه النسبة تعبر عن نسبة حصصهم فـــى رأس المال فيمكن حساب حصة كل شريك منهم فى رأس المال على الوجه التالـــــى :

حصة الشريك (أ) = ٨٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠}$ = ٤٠٠٠٠ جنيه

ولما كان الشريك (أ) قد قدم أموالا قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وهى تزيد عن حصته فى رأس المال بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فاننا نعتبر أنه قام بسداد هذا المبلغ الإضافى بالنيابة عن الشريك (جـ) مقابل استفادة الشريك (أ) بما يوازى ـــ من حصة العمل التى يقدمها (جـ) والرغبة فى عدم اظهار هذه الحصة فى الدفاتر .

حصة الشريك (ب) = ٨٠٠٠٠ × ٣/١٠ = ٢٤٠٠٠ جنيه .

ولما كان الشريك (ب) قد قدم أموالا قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه وهى تزيد عن حصته فى راس المال بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه فاننا نعتبر أنه قام بسداد هذا المبلغ الإضافى بالنيابة عن الشريك (جـ) مقابل استفادته بما يوازى .   حصة العمل التى يقدمها (جـ) والرغبة فى عدم اظهارها فى الدفاتر .

حصة الشريك (جـ) = ٨٠٠٠٠ × ٢/١٠ = ١٦٠٠٠ جنيه

وحيث أن الشريك (حـ) لم يقدم أموالا فان الشريكان أ ، ب قد قاما بسداد هذه الحصة نيابة عنه بواقع ١٠٠٠٠ ، ٦٠٠٠ جنيه لكل منهما على التوالى .

وتظهر قيود اليومية فى هذه الحالة كما يلى :

من حـ/ الآلات من حـ/ البضاعة الى حـ/ راس المال ٤٠٠٠٠ (أ) ١٠٠٠٠ (ج) سداد الشريك (أ) لحصتد ولجزء من حصة الشريك (ج)	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠ ٣٥٠٠٠
من حـ/ النقدية الى حـ/ رأس المال ٢٤٠٠٠ (ب) ٦٠٠٠ (ج) سداد الشريك (ب) لحصته ولجزء من حصة الشريك (ج)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

الميزانية الإفتتاحية للشركة

رأس المال			آلات	١٥٠٠٠
(أ)	٤٠٠٠٠		بضاعة	٣٥٠٠٠
(ب)	٢٤٠٠٠		نقدية	٣٠٠٠
(ج)	١٦٠٠٠			
		٨٠٠٠٠		
		٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠

مثـــــــال (٢) :

باستخدام بيانات السؤال الثالث (السابق) وبفرض أن الارباح المتوقعة تقدر بمبلغ ٢٥٠٠٠جنيه سنويا وان معدل الربح العادى يقدر بواقع ٢٥٪ من راس المال المستثمر .

والمطلوب :

اجراء قيود اليومية وتصوير الميزانية الافتتاحية بفرض :

١- الإتفاق على اظهار الاصول البشرية فى الدفاتر .
٢- الإتفاق على عدم اظهار الاصول البشرية فى الدفاتر .

الحـــل :

(١) الإتفاق على اظهار قيمة الاصول البشرية فى الدفاتر :

الارباح العادية المتوقعـــة = ٨٠٠٠٠ × ٢٥٪ =٢٠٠٠٠ ج سنويا
الارباح غيرالعاديةالمتوقعة = ٢٥٠٠٠ -٢٠٠٠٠ =٥٠٠٠ ج سنويا
∴القيمةالراسمالية للاصول البشرية = ٥٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{٢٥}$ =٢٠٠٠٠جنيه

وتكون قيوداليومية والميزانيةالافتتاحية كما ظهرت فـــــى الحالة (١) بالتمرين السابق تماما ،مع ملاحظة أنه ليس مـــن الضرورى أن تتساوى الارقام فى الطريقة الاولى مع الارقـــام المستخرجة فى الطريقة الثانية .

فمثلا لو كانت الارباح السنوية المتوقعة ٢٧٥٠٠ جنيـه لاصبحت الآرباح غير العاديةالمتوقعة ٧٥٠٠ جنيه وبالتالى فان :
القيمة الراسمالية للصول البشرية = ٧٥٠٠ × $\frac{١٠٠}{٢٥}$ = ٣٠٠٠٠ ج

(٢) عدم اظهار قيمة الاصول البشرية فى الدفاتر :

اذا اتفق الشركاء على عدم اظهار قيمةالاصول البشرية في الدفاتر فان هذا يعنى رغبتهم فى الاقتصاد على اظهارالاصول الماديةالملموسة فقط والتى تقدر بمبلغ ٨٠٠٠٠جنيه وهذا يعنى ضرورة تخفيض حصة كل شريك فى راس المال بمقدار $\frac{١}{٥}$ الحصة المقدرة .اوبعبارة اخرى اعتبار أن حصة كل شريك فى رأس المال معادلة لـــما قدره من اصول للشركة وتكون حصص الشركاء فـــى رأس المال كما يلى :

حصة الشريك (أ) = ٥٠٠٠٠ × $\frac{٤}{٥}$ = ٤٠٠٠٠ جنيه

حصة الشريك (ب) = ٣٠٠٠٠ × $\frac{٤}{٥}$ = ٢٤٠٠٠ جنيه

حصة الشريك (ج) = ٢٠٠٠٠ × $\frac{٤}{٥}$ = ١٦٠٠٠ جنيه

وتظهر قيود اليومية والميزانية الافتتاحية كما ظهرت فى الحالة (٢) فى التمرين السابق تماما .

ويجب ايضا مراعاة انه ليس بالضرورى أن تتساوى الارقام فى الطريقة الاولى مع الارقام المستخرجة فى الطريقة الثانية .

(٢) نموذج LICKERT كأسلوب لتقييم الموارد البشرية :

ويطلق على هذه الطريقة طريقة المتغيرات السلوكية يطلق عليها طريقة القيمة الاقتصادية .

وتقوم هذه الطريقة على أساس التنبؤ بالارباح المتوقع الحصول عليها من استخدام موارد المشروع البشرية ، ويرجع ليجرت الزيادة أو النقص فى الربح عن المتوسط العادى له الى التغيرات المتعلقة بحصة الشريك بالعمل (موارد المشروع البشرية).

وفى الواقع أن ليكرت يبنى رايه على أساس انه كلما زاد التحسن فى المتغيرات البشرية المتعلقة بالقيادة ،وبسلوك المديرين مع مرءوسيهم وهى المسماه بالمتغيرات السببية وفى دوافع المرءوسين وولائهم واتصالهم واتجاهاتهم وهى المتغيرات المسماه بالمتغيرات الوسيطة أو المتداخلة "INTERVENING" كلما أدى ذلك الى زيادة التحسن فى متغيرات النتائج النهائية "END RESULT VARIABLES" كالتحسن فى الانتاجية أو انخفاض التكاليف ، وبصفة عامة كلما ادى ذلك الى زيادة الربح .

والخطوة الولى والهامة فى اقامة وسائل تطبيق المحاسبة عن الاصول البشرية على هذه الاصول فى منشأة ما ، هى الحصول على قياسات دورية للمتغيرات البشرية (السببية والمتداخلة)،وذلك خلال فترة تمتد الى عدة سنوات تسمح لتتابع العلاقات ان تكمل دورتها الكاملة .وبالحصول على هذه العلاقات فانه يمكن ربطها أو دراسة علاقتها ، وبالاعتماد على كل من الناتجة ، والقياس الجارى للمتغيرات البشرية (وهوالذى لابد وأن يستمر حتى يستمر تحديد القيمة الحالية للموارد البشرية) فانه يمكن التنبؤ بالارباح المتوقع أن تحققهاالمواردالبشرية (أى الزيادة المحتملة فى الربح) ،وبالتالى تحديد القيمة الحالية للموارد البشرية باستخدام معدل مفترض للخصم .

وقد أبرزت الدراسات التى قام بها (LIKERT & PYLE) أنه يوجد ثمة علاقة بين المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة ،حيث يؤثران فى النهاية على نتائج الاداءالنهائى.

ويمكن توجيه بعض المآخذ على طريقة LIKERT على النحو التالي :-

١- ان الارباح الزائدة ليست اساسا للتقييم :

حيث ترتكز هذه الطريقة فى تقييمها للموارد البشرية على أن الارباح الازيد من متوسط الربح العادى ، هى تلك الارباح الناتجة من المواردالبشرية ، وانه لاقيمة لهذه الموارد مالم تكن تحقق مثل هذه الارباح .

والواقع أن الموارد البشرية ليست الا عاملا واحدا من بين عوامل وظروف اخرى عديدة يصعب حصرها او يصعب تحديدها وتساهم جميعا فى خلق هذه الزيادة .

٢- صعوبة التنبؤ بالعلاقة بين المتغيرات البشرية (السلوكية) والربحية ، وهى العلاقة التى تبنى عليها طريقة التقييم نظرا لخضوع هذه المتغيرات من ناحية والربحية من ناحية أخرى لعوامل عدم التاكد .

للاسباب السابقة يرى المؤلف عدم الاخذ بطريقة LIKERT كاسلوب لتقييم الموارد البشرية للمنشاة .

(٣) طريقة HERMANSON فى تقييم المواردالبشرية (حصة الشريك بالعمل)

وطبقا لهذه الطريقة يرى HERMANSON ايجاد القيمة الراسمالية للارباح غير العادية (الارباح الزائدة عن المتوسط العادى للربح) واعتبار أن السبب فى تحقيق هذه الارباح غير العادية هو تقديم الشريك بالعمل لجهده وخبرته .

الا أن HERMANSON لايرى اجراء هذا التقييم عن طريق التنبؤ بهذه الارباح فى المستقبل كما فى طريقة LIKERT ولكنه يرى اتخاذ الربح غير العادى عن السنة الجارية كاساس فى اجراء هذا التقييم ،وذلك لان التقييم فى رايه لابد وأن يعتمد على أساس موضوعى قابل للتحقيق ، وهذا الربح فى رأيه على عكس مثيله فى المستقبل ،يمثل اساسا موضوعيا قابلا للتحقيق .

ويرى الكاتب السابق ان أدخال الاصول البشرية بقائمة المركز المالى يؤدى الى زيادة فاعلية تلك الاصول ، بجانب أستخدام قائمة المركز المالى فى الرقابة وتقييم الاداء ، وقد اقترح HERMANSON طريقة الشهرة المستترة التى تقوم على الفروض التالية :

١ - حساب الارباح غيرالعادية الذى تزيد عن متوسط الارباح

العادية السائد فى الصناعة . حيث أن :
الارباح غير العادية = متوسط الارباح ـ متوسط الارباح العادية

٢ـ افتراض أن الاختلاف بين المعدل العادى وغير العادى للربح يعزى للأصول البشرية .

٣ـ تجميد (رسملة) الارباح غير العادية وذلك باستخدام معدل الربح العادى وذلك لإيجاد قيمة الأصول البشرية .

ولايضاح طريقة HERMANSON نبين المثال التالى :

ـــ	الأصول المملوكة للمنشأة	١٠٠٠٠٠ جنيه
ـــ	صافى الربح بعد الضرائب	١٥٠٠٠ جنيه
ـــ	معدل صافى الربح الى الأصول المملوكة للمنشأة	١٥٪
ـــ	صافى الربح العادى (بمعدل ١٠٪)	١٠٠٠٠ جنيه
ـــ	صافى الربح الفعلى	١٥٠٠٠ جنيه
ـــ	الفرق عن الربح العادى	٥٠٠٠ جنيه

ـــ قيمة الموارد البشرية = ٥٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٠}$ = ٥٠٠٠٠ جنيه

ويتضح مما تقدم أن قيمة الموارد البشرية تقدر طبقاً لطريقة الشهرة المستترة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه . وفى ضوء ذلك يتم ادخال الأصول البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالى لتقابل رأسمال الشريك بالعمل .

ويعيب الطريقة السابقة أنها تتجاهل فعل العوامل الأخرى التى تساهم الى جانب الموارد البشرية ـ فى تحقيق الارباح غير العادية ، بجانب صعوبة الوصول الى معدل العائد الصحيح اللازم للحصول على القيمة الرأسمالية للأصول البشرية .

وبالرغم من العيوب السابقة نجد أن تلك الطريقة لاتعتمد على الأساليب الفنية فى التقييم المعتمدة على تقديرات المستقبل ، بجانب أنها تتسم بالموضوعية حيث أنها تستخدم ارقام الارباح التى تم تحقيقها فى الماضى .

(٤) <u>تقييم نماذج ماركوف فى مجال تقييم الموارد البشرية :ـ</u>

قدم هذه النماذج كل من "FLAMHOLTZ","JAGGI &LAU", "MORSE" . ونوضح فيما يلى تقييما لهذه النماذج لمحاولة التوصل لنموذج ملائم :ـ

(أ) نموذج FLAMHOLTZ :

صمم هذا النموذج لقياس قيمة الفرد . ومن خلال هذا يمكن الوصول الى قيمة الموارد البشرية ككل .

وقد بين FLAMHOLTZ ان الفرد يتحرك فى اطارمجموعة من الادوار التنظيمية على مدار الزمن وتسمى هذه الادوار بحالات الخدمة .وهى تمثل المركز الذى يتوقع ان يبقى فيه الفرد ويؤدى فيه كمية محددة من الخدمات الى المنشاة خلال فترة زمنية معينة .وقد تصور FLAMHOLTZ تجربه نظرية ينتقل الفرد فيه من خدمة الى اخرى داخل المنشاة .وتقدير احتمال أن الفرد سوف يشغل كل حالةخدمية من خلال مجموعة الحالات الخدمية المطلقة . وحينئذ نجد انه من المستحيل التنبؤ بحجم الخدمات المتوقع الحصول عليها من الفرد فى نقطة زمنية معينة .

وهناك اعتراضات علىنموذج FLAMHOLTZ من اهمهامايلى:

١ - اعتماد قيمة النموذج على قياس قيمة الفرد اكثر من تركيزه على قياس قيمة المجموع حيث ان قيمة المجموعة لاتساوى مجموع قيم الافراد وذلك لتوافر الفروق الفردية بين اشخاص المجموعة .

٢ - من الصعوبة بمكان تطبيقه عمليا ، حيث يتطلب تحديد وتقدير احتمالات ان يشغل الفرد وظيفة معينة من وظائف المنشاة وان هذه الاحتمالات يجب تحديدها لكل فرد على حده لمدة سنين .

٣ - فى ضوء ماسبق ايضا ،ستكون عملية تقييم الموارد البشرية مكلفة للغايةواكثرمن ذلك سيكون من الصعوبة بمكان التنبؤ بتغيرات المهنةواحتمالات الاستقالة على اساس فردى .

(ب) نموذج JAGGI.B.,AND LAU.H. :-

يرى الكاتبان انه لكى يتم تحديدقيمةالمواردالبشرية للمنشاة طبقا للنوذج الاحتمالى الذى اقترحه flamholtzفانه تحديد قيمة الخدمات المتوقعة لكل فرد فى مختلف المستويات الوظيفية التى سيشغلها خلال السنوات القادمة وبالتالى فان قيمة الموارد البشرية للمنشاة هى عبارة عن مجموع قيم الخدمات المتوقعة من كل العاملين ،

ويرى LAU , JAGGI أن نموذج FLAMHOLTZ يحيطه الكثير

من الصعاب حيث يتطلب تحديد احتمالات التحرك الوظيفي واحتمالات ترك الوظيفة قبل بلوغه سن المعاش بجانب تحديد قيمة الخدمات المتوقعة من كل عامل على حدة خلال فترة معينة .

من اجل هذا فقد اقترح JAGGI , LAU نموذجا احتماليا يعتمد على أسلوب المجموعات لتقدير قيمة الموارد البشرية . ولايقصد بلفظ" مجموعة " انها مجموعة عاملين فى قسم أو ادارة داخل المنشأة ، بل المقصود بها أن العاملين فى اكثر من قسم او ادارة داخل المنشأة يمكن أن يكونوا مجموعه بشرط أن تكون خدماتهم المتوقعة خلال فترة معينة لها نفس القيمة وأن تتاح لهم نفس الفرصة للترقى والانتقال من مستوى وظيفى لآخر .

ويرى كل من JAGGI , LAU أن اسلوب المجموعات يسهل من التنبؤ بكل من احتمالات التحرك الوظيفى للعاملين داخل المنشأة من ناحية واحتمالات تركهم للمنشأة فى اى وقت من ناحية اخرى حيث يتم تقدير هذه الاحتمالات على أساس المجموعة وليس على اساس الفرد الواحد .

ويرى الكاتب أن هذا النموذج وان كان قد اتخذ المجموعة اساسا لتقييم موارد المنشأة البشرية الا انه يشوبه بعض اوجه القصور ، اهمها مايلى :-

(١) يتطلب هذا النموذج تحديد مصفوفة الإنتقال للوظيفة المتوقعة وكذلك الخدمات المتوقعةفى كل مستوى وظيفى وهذه من الصعب تحديدها نتيجة لإختلاف القدرات الإنتاجية لإفراد المجموعة الواحدة .

(٢) صعوبة تحديد مقياس للأداء أو الخدمة ، فهذه تحتاج الى بعض الجهد وتلافى الصعاب ،وتزداد الصعوبةحينما تشترك انشطة عديدة فى انجاز العمل .

ويمكن تطوير النموذج السابق باستخدام اسلوب "سلاسل ماركوف"حيث انه اذا كانت (ت) تمثل مصفوفةالإنتقال الإحتمالية للفترة الأولى فانه طبقا لإسلوب " سلاسل ماركوف " فان (ت)، تمثل مصفوفة التحركات الإحتمالية للفترة الثانية .وبالتالى فان (ت) تمثل مصفوفة التحركات الإحتمالية للفترة (ن).

سادسا :تقييم حصة الشريك بالعمل فى الفقه الإسلامى :

تناول الباحث فى الجزء السابق من الدراسة مشكلة تقييم الموارد البشرية بصفة عامة وذلك من خلال عرض الإتجاهات الفكرية المعاصرة ، والتى تهدف جميعها الى محاولة التوصل الى نموذج واضح يمكن من خلاله تقييم الموارد البشرية ثم استخلص الباحث نتائج

الابحاث والدراسات التى تناولت اساليب تقييم الموارد البشرية وبين جدوى كل منها باختصار .

ونوضح فى هذا البحث تقييم حصة الشريك بالعمل فى الفقه الإسلامى .

ويوجب الفقه الإسلامى ذكر نصيب حصة العمل من الربح فى عقد الشركة ،ويتشدد فى ذلك ، وان بعض فقهائه يرى فساد عقد الشركة اذا لم يذكر قدر هذا النصيب .

واذا كان هذا الموقف بالنسبة لتقدير نصيب هذه الحصة من الارباح فانه لايمكن تقدير هذا النصيب الا اذا كانت الحصة بالعمل قد قيمت لدى اطراف عقد الشركة .

ونلمح فى القاعدة القائلة ان صاحب حصة العمل يستحق الربح بشرط ضرورة التقييم .

وتقييم حصص الشركاء من الامور الدقيقة التى يجب ان تتم بطريقة سليمة ، صيانة لحقوق الشركاء وحقوق الغير .

وحصص العمل قد تكون اهم الحصص المقدمة للشركة . بل قد تكون وغالبا مايحدث ذلك - الحصة التى تتكون من اجلها الشركة ،كما كما اذا كان لدى شخص اختراع لايستطيع تمويل تنفيذه واستغلاله استغلالا تجاريا ، فيجمع عددا من الاشخاص يمولون مشروعه ،ويقوم هو بالتنفيذ والادارة ، فالشركة هنا قامت على اساس حصة العمل ،ولولاها ماتكونت الشركة .

ويتضح تقييم الحصص كاساس لتقدير انصبة الربح فى حالة تعدد الشركاء اصحاب الحصص بالعمل ، حين تتفاوت انصبتهم فى الربح تبعا لتفاوتهم فى اعمالهم من حيث الخبرة او المقدرة .وفى هذا تتفق اقوال فقهاء المذاهب(١) :-

فمن __اقوال الحنفية__ ماجاء فى مبسوط السرخسى :

" ..... لان رب المال شرط على كل واحد من المضاربين جزءا معلوما من الربح وفاوت بينهما لتفاوتهما فى الهداية فى التجارة المربحة وذلك صحيح ".

---

(١) __يراجع فى ذلك اقوال الحنفية والمالكية والشافعية فى__ :-

أ - مبسوط السرخسى ، جـ ٢٢ ، ص ٣١ .
ب - الشرح الكبير بهامش حاشية الدسوقى ،جـ ٣ ،ص ٤٦٥ .
ج - شرح منهج الطلاب بهامش حاشية البجيرمى ،ج ٢ ،ص ١٦٧ .

وعند المالكية ماينص عنه الدردير بقوله :

"وان تعدد العامل (الشريك بالعمل) بان اخذ اثنان او اكثر مالا قراضا فالربح كاعمل ،... ايأخذ كل واحد منه بقدر عمله فلايجوز أن يتساويا فى العمل ويختلفا فى الربح والعكس ... ".

وللشافعية مايقول الانصارى :

"ويجوز تعدد كل من المالك والعامل ، فللمالك ان يقارض اثنين متفاضلا ومساويا فى المشروط لهما من الربح كأن يشرط لاحدهما ثلث الربح وللآخر الربع او يشترط لهما النصف بالسوية ".

ويقول ابن قدامه الحنبلى :

" ان العمل مما يستحق به الربح فجاز ان يتفاضلا (شريكا العنان) فى الربح مع وجود العمل منهما كالمضاربين لرجل واحد . وذلك لان احدهما قد يكون ابصر بالتجارة من الآخر واقوى على العمل ، فجاز له ان يشترط زيادة فى الربح فى مقابلة عمله "

وهكذا ياتى الكلام صراحة عن تقييم حصص العمل ، وتفاوت خبرة الشركاء بالعمل ومقدرتهم وكفاءتهم فى اداء حصصهم ، هذا الكلام الصريح عن تقييم حصص العمل يؤكد أن الربح لايشترط جزافا .فان التفاوت بين الشركاء بالعمل لايمكن استظهاره الا نتيجة لتقييم دقيق لكل مايتوقع من هؤلاء الشركاء من اعمال ، ولما يحتمل من انتفاع بهذه الاعمال .

وعلى اساس من هذا التقييم يكون تقدير انصبة الارباح لهؤلاء الشركاء ،ولذلك كان تفاوتهم فى الربح . ولهذا اتفقت آراء المذاهب الاسلامية على تقييم حصص العمل وان اختلفت وسيلة التعبير . ففى النصوص السابقة ، وجدنا مثلا التعبير بالتفاوت فى الهداية فى التجارة المربحة ، وكذلك القول بعدم جواز التساوى فى العمل والاختلاف فى الربح . واخيرا وجدنا التصريح باختلاف حصص العمل فى البصر بالتجارة ، والقوة على اداء العمل المطلوب .

نخلص مما تقدم الى ان تقدير حصص الربح للحصص بالعمل لايمكن اطلاقا أن يكون جزافا .

وحين تفسد الشركة ، يفسد أيضا تقييم الحصة بالعمل الذى تضمنه عقدها ، ويترتب على ذلك التحول عنه الى معيار آخر يقوم به العمل الذى قدم للشركة التى ابطلت . هذا المعيار الذى يتحول اليه هو أجر المثل أو قراض المثل . ففساد عقد الشركة يحول دون تطبيق ماجاء من شروط . ولذلك يتجه الى قواعد اخرى لتصفية ماللشركاء وماعليهم .

وبالنسبة لحصص العمل فاقرب هذه القواعد التى يمكن ان تعطى الحل الملائم هى أجر المثل او قراض المثل عند البعض فى حالات معينة .

واجر المثل او قراض المثل لايمكن تحديده الا بتقييم جديد على أساس مثيل العمل الذى يؤديه صاحب العمل ، والمثيل الذى يتساوى معه هذا الشريك فى الخبرة والكفاءة . فيعطى مايعطاه عادة هذا المثيل فى مقابل مثل ماقام به صاحب الحصة بالعمل .

وكذلك اذا كان مايصار اليه هو قراض المثل ،أى مايحصل عليه صاحب حصة عمل آخر فى شركة مضاربة مماثلة .

وفى الحالتين لابد أن يكون المثيل من حيث العمل كما وكيفا ، ومن حيث الكفاءة والخبرة ، قد سبق تقدير عمله وتقييمه . والا فلا سبيل الى الوصول الى التحقيق من وجود التماثل بين العملين والشخصين من حيث الكفاءة فى الاداء .

وبذلك نجد ان حصص العمل قابلة للتقييم ،بل والتقييم النقدى وان لم يأت التقييم بالنقود صراحة . وانما يذكر فهو قدر النصيب من الربح . ولكن هذا التقدير يتضمن بذاته التقييم النقدى للحصة بالعمل وهو الذى كان فى اعتبار الشركاء عند التعاقد .

وعلى هذا فمقدار حصة الربح يتضمن تقييم حصة العمل تقييما نقديا ،ان كان ضمنيا . واذا كان فقهاء المذاهب الإسلامية قد تكلموا عن العمل واختلافه من شخص الى آخر لإختلاف الإشخاص فى الهداية الى التصرفات المربحة ، مما يؤكد معنى تقييم العمل تمهيدا لتحديد مايقابله من الربح . الا أن البعض من علماء هذه المذاهب يذكر صراحة قابلية حصص العمل للتقييم النقدى .

وحتى يتضح مابينه فقهاء الإسلام بصدد تقييم حصة العمل نعرض المثال التالى :

فلو ان ثلاثة أشخاص كونوا شركة ، أثنان منهم قدما حصص راس المال ،وقدم الاخير عمله كحصة فى رأس المال ،فاذا كان رأس المال ٨٠٠٠٠ جنيه فمثلا (حصة الشريك أ) ٥٠٠٠٠ جنيه والباقى يخص الشريك(ب) ، وقد أتفق الشركاء على توزيع الارباح بنسبة ٥:٣:٢ فان قيمة حصة العمل يمكن التوصل اليها كالآتى :-

حيث ان الشركاء قد اتفقوا على توزيع الارباح بنسبة حصة كل منهم فى رأس المال ،فتكون حصة الشريك بالعمل معادلة لـ($\frac{1}{5}$)اجمالى رأس المال وتكون حصص الشريكان أ،ب معادلة لـ ($\frac{4}{5}$) اجمالى رأس المال .

∴ أجمالى رأس المال = مجموع حصة (أ،ب) × $\frac{5}{4}$ =

= (٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) × $\frac{5}{4}$ = ١٠٠٠٠٠ ج

∴ فحصة الشريك جـ = ١٠٠٠٠٠ × $\frac{1}{5}$ = ٢٠٠٠٠ جنيه

∴ فحصة الشريك بالعمل قدرت فى هذا المثال تقديرا ضمنيا بمقدار ٢٠٠٠٠ج

الباب الثانى

الحسابات الختامية فى شركات الأشخاص

ويتضمن هذا الباب مايلى :

* مقدمة
* قرض الشريك وفائدته
* مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات
* فائدة رأس المال
* مرتبات الشركاء وفائدتهم .
* توزيع الأرباح والخسائر .
* المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء .
* توزيع الأرباح والخسائر فى الفكر الاسلامى.

الباب الثانى

الحسابات الختامية فى شركات الأشخاص

مقدمـــــــة :

ينصب مجال الدراسة فى هذا الباب فى بيان كيفية تطبيق الاسس والقواعد المحاسبية عند قياس وعرض نتيجة أعمال شركات الاشخاص (تضامن وتوصية) وهذا العرض سوف يخضع من ناحية أخرى لجوانب قانونية تتمثل فى العلاقات بين الشركاء والتى يتم تنظيمها من خلال نصوص عقد الشركة فى شركات الاشخاص ، كذلك فان قانون الشركات بدوره يضع بعض النصوص القانونية التى تتدخل فى تنظيم هذه العلاقات .

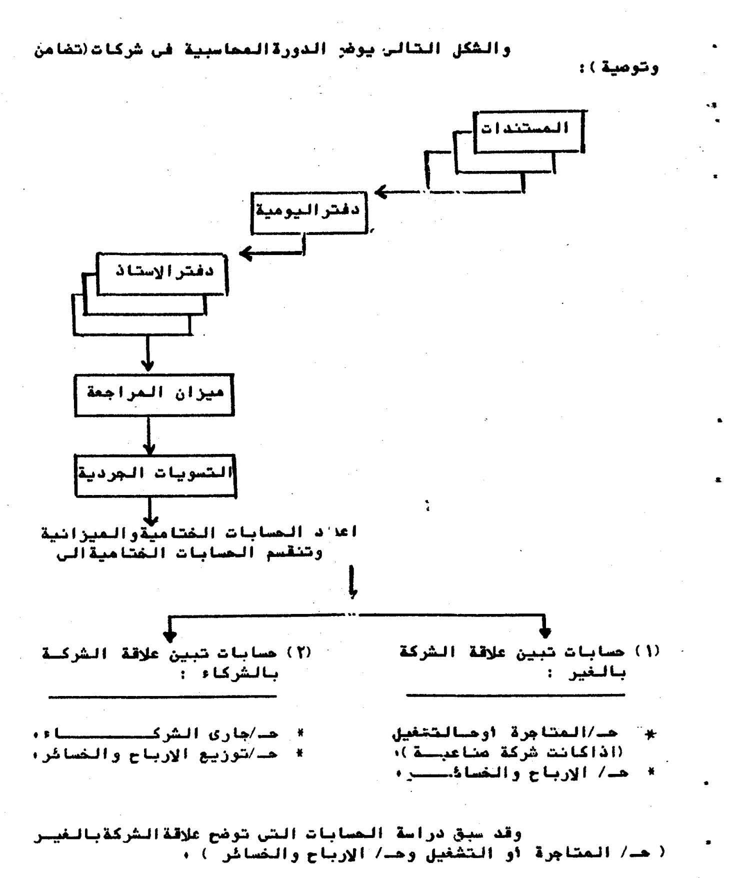
وتخضع الحسابات الختامية فى شركات الاشخاص لنفس المبادىء العامة لاعداد هذه الحسابات ،فاذا كانت الشركة تجارية فيعد حـ/ المتاجرة ، حـ/ الارباح والخسائر ، أما اذا كانت الشركة صناعية فيعد حـ/ التشغيل قبل تصوير حسابى المتاجرة والارباح والخسائر .

ويتعرض مركز الشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة الى التغيير المستمر وذلك نتيجة للعمليات المختلفة التى تقوم بها الشركة ورغبة فى ابقاء حصص الشركاء فى رأس المال ثابتة فى الدفاتر ،فيفتح حسابا جاريا مستقلا لكل من الشركاء تثبت فيه المتغيرات التى تحدث فى حقوقهم طرف الغير ، ومن الافضل فتح حساب جارى واحد للشركاء بخانات تحليلية تخصص احداها لكل من الشركاء ، وذلك على الوجه التالى :

حـ/ جارى الشركـــــاء

المجموع	أ	ب	..	بيـــان	المجموع	أ	ب	..	بيـــان

والشكل التالى يوضح الدورة المحاسبية فى شركات (تضامن وتوصية) :



وقد سبق دراسة الحسابات التى توضح علاقة الشركة بالغير (حـ/ المتاجرة أو التشغيل وحـ/ الارباح والخسائر) ،

اما الحسابات التى توضح علاقة الشركة بالشركاء فهى موضــوع الدراسة فى هذا الباب حيث نتناول بالتفصيل اهم البنود التى تؤثر فى هذه الحسابات وذلك من خلال الفصول التالية :

الفصل الاول : العمليات التى تؤثر فى حساب جارى الشركاء .

أولا : قرض الشريك وفائدته .

ثانيا : مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات.

ثالثا : فائدة راس المال .

رابعا : مرتبات الشركاء ومكافآتهم.

خامسا : توزيع الارباح والخسائر .

الفصل الثانى:المعالجة المحاسبية للتامين على حياة الشركاء

الفصل الثالث: حساب توزيع الارباح والخسائر.

الفصل الرابع: توزيع الارباح والخسائر فى الفكر الاسلامى .

الفصل الأول

العمليات التى تؤثر فى حساب جارى الشركاء

اولا : قرض الشريك وفائدتــــه

(١) قرض الشريــــــــــك :

تحتاج الشركة اثناء حياتها لمزيد من الاموال لمواجهة التوسعات المخططة الناتجة عن تزايد انشطتها وتعددها ، ويمكن القول انه اذا كانت حاجة المشروع للاموال لها صفة الدوام فان زيادة راس المال او احتجاز المزيد من الارباح فى صــــورة احتياطيات تعتبر الوسيلة المفضلة للحصول على هذة الامــــوال، اما اذا كانت حاجة المشروع للاموال ذات طابع مؤقت او يمكــــن مقابلة التزامات هذه الاموال وسدادها من عائد التوسعات المخططة فان وسيلة الحصول على هذه الاموال تتمثل فى الاقتراض من الغير او من الشركاء ، وفى هذه الحالة الاخيرة تكيف علاقة الشريــــك بالشركة كعلاقة مقرض بمقترض ،وليست علاقة شريك ساهم بحصة فى راس مال الشركة ، ومن ثم يتعين فتح حساب خاص يطلق عليــــه "حساب قرض الشريــــك" .

فعندما يقرض احد الشركاء الشركة يكون القيد كما يلى:

* * * من حـ/ الخزينة أو البنك
* * * الى حـ/ قرض (الشريك فلان)

وفى تاريخ استحقاق القرض يتعين على الشركة سداده مالم يتم الاتفاق على تجديده ويقيد هذا السداد بالقيد التالى :

* * * من حـ/ قرض الشريك (فلان)
* * * الى حـ/ الخزينة (أو البنك)

(٢) فائدة قرض الشريــــك :

فى حالة اقتراض الشريك من احد الشركاء فان علاقــــة الشريك بالشركة هى علاقة مقرض بمقترض ، ومن ثم تعالج علــى هذا القرض كعبء تحميلى على " حـ/ الارباح والخسائر " طبقــا لمبدا الاستحقاق وذلك بغض النظر عن نتيجة السنة من ربـــح او خسارة .

مثـــال : بافتراض ان الشريك (أ) اقرض شركة (أ)،(ب)،(جـ) فى ١/١ /٨١ مبلغ ٤٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ٦ % سنويا على ان يسدد القرض فى اول يوليو سنة ١٩٨٢ وان السنة المالية للشركـــة تنتهى فى ٣١ / ١٢ من كل عام وان الشركة قامت بسداد القرض فى موعد الاستحقاق ١/٧ .

فالمطلـــــوب :

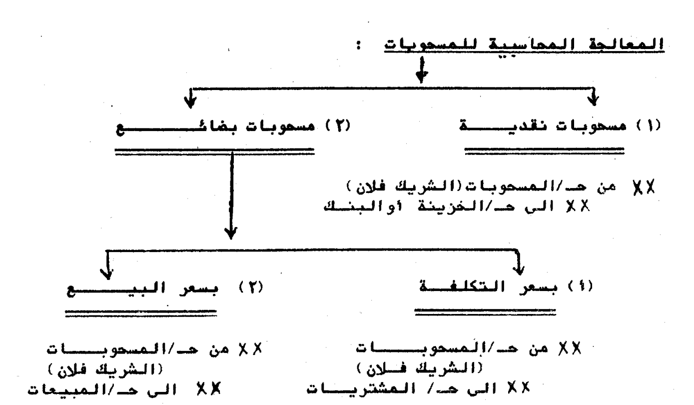
اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابـــق .

" الحـــــل "

٤٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ/ البنـــــك الى حـ/ قرض (الشريك أ) اثبات حصول الشركة على قرض الشريـــك	١ / ١ / ٨١
١٢٠	١٢٠	من حـ/ فائدة القـــرض الى حـ/ جارى الشريـــك (أ) اثبات استحقاق الفائدة عن المدة من ١ / ٧ حتـــــى ٣١ / ١٢ / ٨١	٣١ /١٢/ ٨١
١٢٠	١٢٠	من حـ/ الارباح والخسائر الى حـ/ فائدة القـــرض اقفال فائدة القرض فى حـ/ أ . خ	٣١ /١٢/ ٨١
١٢٠	١٢٠	من حـ/ فائدة القـــرض الى حـ/ جارى الشريـــك (أ) اثبات استحقاق الفائدة عن المـــدة من ١/١/٨٢ حتـــــى ١ / ٧ / ٨٢	١ / ٧ /٨٢
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ/ قرض الشريك (أ) الى حـ/ البنـــــك اثبات سداد القرض فى ميعاد الاستحقاق	١ / ٧ /٨٢
١٢٠	١٢٠	من حـ/ الارباح والخسائر الى حـ/ فائدة القـــرض اقفال فائدة القرض فى حـ/ أ . خ فى نهاية العام	٣١/ ١٢ /٨٢

ثانيا : مسحوبات الشريك وفائدة المسحوبات

قد يقوم الشريك بسحب مسحوبات من الشركة فى صورة نقدية أو عينية وقد تتكرر المبالغ التى يسحبها خلال السنة المالية وفى هذه الحالة تقيد هذه المسحوبات فى حسابات خاصة قد تكون فى شكل حساب مستقل لكل شريك أو فى شكل حساب واحد يخصص فيه خانة لكل شريك على أن يؤجل قياسها الى ختام السنة المالية ،



وحيث أن مسحوبات الشريك حساب وسيط يتم من خلاله تجميع مسحوباته خلال العام ، لذلك يتم اقفاله فى نهاية العام فى الحساب الجارى بالقيد التالى :

XX من حـ/ جارى الشريك (فلان)
XX الى حـ/ مسحوبات الشريك (فلان)

وقد يتفق الشركاء على احتساب فائدةعلى المسحوبات بمعدل معين حيث قد لاتتناسب مسحوبات الشركاء خلال العام مع انصبتهم فى ارباح الشركة التى يتم تحديدها فى نهاية العام ، وذلك نظرا لاختلاف تواريخ هذه المسحوبات ، لذلك فانه لتحقيق العدالة بين الشركاء غالبا ماينص

في عقد الشركة على حساب فائدة على مسحوباتهم كلها أو بعضها بالمعدل الذى يتفق عليه ، وذلك باستخراج متوسط تاريخ السحب بالنسبة لكل شريك على حدة وحساب الفائدة عن المدة من هذا التاريخ المتوسط حتى نهاية السنة المالية أو قد تستخدم طريقة النمر والقواسم المعروفة في الرياضة المالية للوصول الى هذه الفائدة .

والهدف من حساب فائدة المسحوبات هو تنظيم توزيع الارباح بين الشركاء حتى تتحقق العدالة بينهم ،ومن ثم فهى تقفل فى حـ/توزيع أ، خ

<u>المعالجة المحاسبية لفائدة المسحوبات</u> :

يمكن بيان المعالجة المحاسبية من خلال المثال التالى :

<u>مثـــــال</u> :

بفرض أن شركة تضامن مكونة من (أ)،(ب) وخلال السنة المالية بلغت مسحوبات الشريكين ٩٠٠ جنيه ، ٥٠٠ جنيه على التوالى <u>فاذا علمت</u>:

(أ) متوسط تواريخ السحب للشريكين هو ١ / ٤ ، ١ / ٧ على التوالى،
(ب) ان عقد الشركة ينص على حساب فائدة بمعدل ٦ % سنويـــــا .

<u>الحـــل</u>

أولا : <u>حساب الفائدة على المسحوبات</u> :

فائدة مسحوبات (أ) = $٩٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٩}{١٢}$ = ٤٠,٥٠٠ جنيـــه

فائدة مسحوبات (ب) = $٥٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢}$ = ١٥,٠٠٠ جنيـــه

ثانيا : <u>قيود اليوميـــــة</u> :

مليم جنيه	مليم جنيه	
٤٠ ,٥٠٠		حـ/ جارى (أ)
١٥ ,٠٠٠		حـ/ جارى (ب)
	٥٥ ,٥٠٠	الى حـ/ فائدة المسحوبات
		اثبات الفائدة على المسحوبات
٥٥ ,٥٠٠		من حـ/ فائدة المسحوبات
	٥٥ ,٥٠٠	الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر
		اقفال حساب فائدة المسحوبات

ثالثا : فائدة رأس المـــــــال

لكى يحدد الشركاء ربحهم الصحيح والناتج من المخاطرة يتفقون على احتساب نسبة مئوية على رأس مالهم بحيث يظهر الباقى من الربح بعد طرح فائدة رأس المال كعائد للمخاطرة كما انه فى بعض الاحيان عندما يكون التفاوت كبيرا بين رأس مال الشركاء فى حين ان نسبة توزيع الربح متقاربة يكون من العدل حساب فائدة على رأس مالهم على اساس أن جزء من الربح يوزع بنسبة رؤوس الاموال اما الباقى وهو الناتج من عائد المخاطرة فيوزع بنسبة الارباح والخسائر المتفق عليها اما اذا لم ينص العقد على نسبة توزيع الارباح والخسائر فتوزع بنسبة رأس المال .

لذلك فانه من الضرورى لاحتساب الفائدة على رأس المال يجب أن ينص صراحة فى عقد الشركة على احتساب هذه الفائدة ومعدلها السنوى سواء بنسبة ثابتة منصوص عليها أوبالرجوع الى سعر الفائدة السوقى ، كما يجب الاتفاق على رأس المال الذى تحتسب على اساسه الفائدة وهل هوالمبلغ الثابت فى حساب رأس المال على اساس ان رأس المال مبلغا لايتغير نتيجة للمسحوبات ونصيب الشريك فى الارباح او على اساس تغير رأس المال بطرح المسحوبات واضافة الارباح ، وفى هذه الحالة الاخيرة هل هو رصيد أول المدة أو آخر المدة أو المتوسط .

ويترتب على عدم النص فى عقد الشركة على حساب فائدة على رأس المال غبن على الشريك الذى تزيد نسبة حصته فى رأس المال عن نسبته فى توزيع الارباح .

حيث يترتب على حساب فائدة على رأس المال تحقيق العدالة فى توزيع الارباح عند اختلاف نسبة الحصص فى رأس المال عن نسبة توزيع الارباح والخسائر .

ومن البديهى انه لايترتب على حساب فائدة على رأس المال خلق او انقاص الربح القابل للتوزيع حيث ان الغرض هواعادة توزيع ارباح الشركة بشكل يحقق العدالة بين الشركاء .

للاسباب السالفة نجد ان الشركاء كثيرا مايتفقون على احتساب فائدة على رأس المال بسعر يحدد فى العقد .

ويمكن تحديد اثر عدم احتساب فائدة على رأس المال فى الحالات المختلفة كما يلـــى :

١- فى حالة تفاوت انصبة الشركاء فى رأس المال واختلاف انصبتهم فى الارباح فان الغبن يقع على الشريك الذى يحصل على اقل نسبة من الارباح .

٢- اذا تساوت انصبة الشركاء فى الارباح واختلفت انصبتهم فى راس المال كان فى ذلك ظلم للشريك صاحب اكبر حصة فى راس المال .

٣- اذا اختلفت كل من انصبة الشركاء فى راس المال وانصبتهم فى الارباح تتوقف النتيجة على حصة كل منهم فى راس المال ونصيبه فى الارباح .

مثـــــال :

تكونت شركة تضامن بين ا ، ب ، جـ براس مال قدره ٦٠٠٠ جنيه مقسم بين الشركاء بالتساوى **فاذا علمت أن :**

١- نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم هى ١ : ٣ : ٤ فى الارباح على التوالى .

٢- بلغت ارباح الشركة فى سنة معينة ١٢٠٠ جنيه .

فالمطلـــوب :
اعداد كشف يبين نصيب كل من الشركاء فى الارباح ثم اعداد كشف آخر لبيان توزيع الارباح بفرض ان الشركاء قد اتفقوا على احتســـاب فائدة على راس المال بمعدل ٤ ٪ سنويا .

" **الحــــــــل** "

الكشف الاول (حالة عدم حساب فائدة على راس المال)

بيـــــــــــان	ا	ب	جـ	الاجمالى
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
فائدة راس المال نصيب كل شريك فى الربح ١ : ٣ : ٤	١٥٠	٤٥٠	٦٠٠	١٢٠٠
المجمــــــوع	١٥٠	٤٥٠	٦٠٠	١٢٠٠

ويلاحظ انه نظرا لتساوى حصص الشركاء فى راس المال وعـــــدم احتساب فائدة على راس المال وقع الغبن على الشريك (ا) لان نصيبـــه فى الربح اقل نصيب حسب النسبة المتفق عليها .

الكشف الثانى (حالة حساب فائدة على رأس المال)

بيـــــــــان	أ	ب	جـ	الاجمالى
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيـــــه
فائدة رأس المال ٤ %	٨٠	٨٠	٨٠	٢٤٠
(الباقى) نصيب كل شريك فى الربح ١ : ٣ : ٤	١٢٠	٣٦٠	٤٨٠	٩٦٠
المجمـــــــوع	٢٠٠	٤٤٠	٥٦٠	١٢٠٠

ويلاحظ أن كل شريك قد حصل على ٨٠ جنيه بصفة فائدةنظرا لتساوى حصص الشركاء فى رأس المال .

وقد ترتب على احتساب الفائدة أن الارباح وزعت فعلا بنسبـــــــة ٢٠٠ : ٤٤٠ : ٥٦٠ بنسبة ٥ : ١١ : ١٤ بدلا من ١ : ٣ : ٤ وهى نسبة توزيع الارباح والخسائر المتفق عليها .

بالاضافة الى ماسبق عرضه بخصوص الفائدة على رأس المال فانه من الضرورى أن يتفق الشركاء على ما اذا كانت الفائدة " تحميلية "أو "تخصيصية" حيث تظهر أهمية النص فى السنة التى تتحقق فيها خسارة أو ربح أقل من حصيلة الفائدةعلى رأس المال بالمعدل المتفق عليه ،وفيما يلى تحليل المعالجة المحاسبية فى الحالتين :

(١) فائدة رأس المال تحميلية :

فى هذه الحالة يتعين حساب الفائدة على رأس المـــال فى جميع الاحوال وبناء عليه فان حسابها قد يؤدى الى زيـــادة خسائر الشركة أو تحويل نتيجتها من ربح الى خسارة وذلك بحسب ماإذا كانت الشركة قد حققت خسائر أو أرباحا تقل عن قيمـــة الفائدة على رأس المال بالمعدل المتفق عليه فى العقد .

مثـــــال :

وايضاحا لذلك نفرض أن الشريك (أ) ، (ب) ، (جـ) رأسمالهـــا ٦٠,٠٠٠ جنيه مقسم بالتساوى بين الشركاء وأن الشركة حققت أربـــاح فى احدى السنوات قدرها ٢٤٠٠ جنيه وينص عقد الشركة على احتساب فائـــدة على رأس المال بمعدل ٥ % سنويا علما بان نسبة توزيع الاربـــاح والخسائر بين الشركاء هى ٢ : ٢ : ١ .

فان حساب توزيع الارباح والخسائر وحساب جارى الشركاء يظهـــر كما يلى :

حـ/ توزيع الارباح والخسائر

		بيان	مبلغ	بيان
		الى حـ/ فائـــدة راس المال	٢٤٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر
	١٠٠٠	(أ)		
	١٠٠٠	(ب)		
٣٠٠٠	١٠٠٠	(جـ)	٦٠٠	رصيد مرحـــــل
٣٠٠٠			٣٠٠٠	
٦٠٠		رصيد منقـــول	٢٤٠	من حـ/ جارى (أ)
			٢٤٠	من حـ/ جارى (ب)
			١٢٠	من حـ/ جارى (جـ)
٦٠٠			٦٠٠	

حـ/ جارى الشركـــاء

أ	ب	جـ	بيـــان	أ	ب	جـ	بيـــان
٢٤٠	٢٤٠	١٢٠	الى حـ/توزيع أ ، خ	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/فائدة راس المال

(٢) **فائدة راس المال تخصيصية :**

اذا نص عقد الشركة على ان الفائدة على راس المـال تخصيصية فمعنى ذلك أن تخصص من الربح الذى تحققه الشركـــة ، وبمعنى آخر يشترط لحسابها بالكامل تحقق ربح وبقدر يعادل على الاقل مقدارها بالمعدل المتفق عليه ، فيتوقف حسابها فى السنة التى تحقق الشركة منها خسارة ، وتخفض الى معدل اقل من قيمة الفائدة بالمعدل المنصوص عليه فى العقد ،

والرجوع الى المثال السابق نجد أن قيمة الفائدةطبقا للمعدل الذى نص عليه بالعقد تعادل ٣٠٠٠ جنيه اى اكبر مـن ربح الشركة وقدرة ٢٤٠٠ جنيه ، فلكون الفائدة تخصيصية تخفض الى ٢٤٠٠ جنيه وتوزع هذه الفائدة بين الشركاء بنسبة الحصص فى راس المال اى بالتساوى ، وطبقا لذلك فان حساب التوزيـــع وحساب جارى الشركاء يكون كما يلى :

ح / توزيع الارباح والخسائر

		الى ح/فائدة راس المال	٢٤٠٠	من ح/الارباح والخسائر (صافى الربح)
	٨٠٠	(أ)		
	٨٠٠	(ب)		
٢٤٠٠	٨٠٠	(جـ)		
٢٤٠٠			٢٤٠٠	

ح / جارى الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
				٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	من ح/فائدة راس المال

وفى مجال المفاضلةبين الطريقتين السابقتين فى تحقيق العادلة بين الشركاء نقول أن اعتبارها تحميلية اقرب الى تحقيق العدالة عند توزيع الارباح والخسائر ، الا انه يجب التنبيه أن كونها تحميلية أو تخصيصية أمور تتعلق أولا وأخيرا باتفاق الشركاء وماتضمنه عقدالشركة،

رابعا : مرتبات الشركاء ومكافآتهم

قد ينص عقد الشركة على ان يتقاضى الشركاء- أواحدهم - مبلغا ثابت كمرتب نظير قيامهم بالاعمال الادارة ،ولكى يحصل الشريك الذى يقع عليه عبء العمل على نصيب من الربح يتفق الشركاءعلى ان يتقاضى مكافاة وقد ينص الاتفاق على احدى الطريقتين الآتيتين :

(١) قد يكون مبلغا ثابتا سنويا كمرتب (أو شهريا)،
(٢) نسبة مئوية من صافى الربح المقابل للتوزيع او نسبة مئوية من صافى الربح بعد احتساب المكافاة،

وفيما يلى شرح للطريقتين السابق بيانهما :

(١) مبلغ ثابت كمرتب سنوى (او شهرى) :

فمثلا قد ينص عقد الشركة على ان يتقاضى الشريك مبلغ ١٢٠٠ ج سنويا كمرتب .

وحيث ان المكافاة او المرتب ماهى الاوسيلة داخليةبين الشركاء لتنظيم توزيع الارباح فيما بينهم ، ومن ثم تعالج محاسبيا كبند من بنود "حساب توزيع الارباح والخسائر" فالمكافاة توزيع للارباح وليست بمصروف تحميلى كما يعتقد البعض .

ولبيان ذلك يتبع احدى الطريقتين :

أ - اذا تقاضى الشريك مكافاة نقدا فان القيد المزدوج يكون مماثلا لقيد دفع المهايا اى يجعل حساب مرتب الشريك مدينا وحساب البنك دائنا ويقفل حساب مرتب الشريك فى حساب التوزيع فى نهاية المدة بمبلغ المرتب السنوى للشريك .

ب - اذا قام الشريك بسحب مبالغ من مرتبه فى مدد غير منتظمة فان مجموع المرتب السنوى المستحق للشريك يجعل مدينا لحساب التوزيع ودائنا لحساب مرتب الشريك ،وعندما يقوم الشريك بسحب مرتبه كله او جزء منه يجعل حساب مرتب الشريك مدينا وحساب البنك دائنا ، واى رصيد فى حساب مرتب الشريك يتبقى فى نهاية العام يحول اما لحسابه الجارى او لحساب مسحوباته .

(٢) قد تكون المكافاةنسبة مئوية من صافى الربح القابل للتوزيع :

قد يتفق الشركاء على نسبة مئوية يتقاضاها الشريك من الربح كمكافاة له عن ادارة الشركة ،ويجب ان ينص الاتفاق صراحة على كيفية تحديد الربح ، كما يجب ان ينص على كيفية حساب المكافاة وهل هى نسبة مئوية من صافى الربح قبل احتساب المكافاة او بعد احتساب المكافاة اذ ان الامر يختلف فى كلا الحالتين :

١ - مكافاة ١٠ ٪ من صافى الربح :

ومعنى ذلك ان النسبة تحسب على صافى الربح ،فاذا فرض ان صافى الربح ٣٣٠٠ جنيه فان المكافاة المستحقة للشريك هى ٣٣٠ جنيه .

ب ـ **مكافأة ١٠ ٪ من صافى الربح بعد احتساب المكافأة :**

اى ان النسبة تحتسب على صافى الربح المتوصل اليةبعد جعل حساب توزيع الارباح والخسائرمدينا بالمكافأة نفسها ،فطبقا للمثال السابق تحسب المكافأة فى هذه الحالة كالاتى :

صافى الربح ٣٣٠٠ جنيه وهو الربح قبل احتساب المكافأة نفسها

نفرض ان مكافأة الشريك = س

$$\text{اذن } س = \frac{١٠}{١٠٠} \times (٣٣٠٠ - س)$$

$$\text{اذن } س = ٣٣٠ - \frac{١٠}{١٠٠} س$$

$$\text{اذن } ١,١ س = ٣٣٠ \qquad \text{اذن } س = ٣٣٠ \times \frac{١٠٠}{١١٠} = ٣٠٠\text{ج}$$

ويجب ان ينص فى عقد الشركة على ما اذا كانت مكافأة الشريك المدير تحميلية او تخصيصية وذلك اذاكانت فى شكل مبلغ قطعى،وفى كلتا الحالتين تعالج المكافأةكماسبق ان اوضحنا بالنسبةلفائدة راس المال

مثـــــال :

شركة تضامن مكونة من(أ)،(ب)،(جـ) ويتقاضى الشريك(أ)باعتباره مديرا للشركة مكافأة سنوية قدرها ١٢٠٠ جنيه وله الحق فى سحبها كلها او بعضها خلال السنة ، وبفرض انه سحب منها ٩٠٠ جنيه خلال سنة معينة،

فالمطلوب : اجراء قيود اليومية :

		عن سداد المكافأة او جزء منها خلال العام :
٩٠٠	٩٠٠	من حـ / مكافأة الشريك (أ) الى حـ / البنـــــــك سداد جزء من مكافأة الإدارة للشريك (أ)
		فى نهاية العـــــام :
٣٠٠	٣٠٠	من حـ / مكافأة الشريك (أ) الى حـ / جارى الشريـك (أ) المبلغ المستحق من المكافأة
		فى نهاية العـــــام :
١٢٠٠	١٢٠٠	من حـ / توزيع الارباح والخسائر الى حـ / مكافأة الشريـــك (أ) اقفال حساب المكافأةفى حـ/توزيع الارباح والخسائر

خامسا : توزيع الارباح والخسائر

والمقصود بالارباح هنا ارباح الشركة كلها او بعد حساب فائدة راس المال وفائدة المسحوبات ومكافاة الشريك المدير تبعا لكيفية توزيع الارباح بين الشركاء كما هو منصوص علية فى عقد الشركة ، وأى طريقة من طرق توزيع الارباح تعتبر مقبولة مادام الشركاء قد اتفقوا عليها ونص عليها فى عقد الشركة .

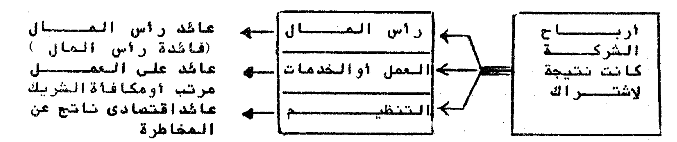
أما اذا لم ينص عقد الشركة عن كيفيةتوزيع الارباح والخسائر فيجب هنا تطبيق الاحكام العامة التى وردت فى القانون المدنى والتى تقضى على ان تقسم الارباح والخسائر بنسبة رؤوس الاموال ،والشريك الذى يقدم عمله كحصةفان نصيبةفى الربح يكون كنصيب اقل حصةفى راس المال ويجوز الاتفاق على اعفاء الشريك الذى يقدم عمله فقط من المساهمة فى الخسائر بشرط الا يكون قد تقرر له اجرا على عمله .

ويكون القيد المحاسبى فى حالة <u>وجود أرباح كالآتى</u> :

x x x من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
x x x الى حـ/ جارى الشريك (أ)
x x x الى حـ/ جارى الشريك (ب)
....
(اقفال حساب التوزيع)

أما اذا حققت الشركة خسارة فى سنة معينة فان قيد توزيع هذة الخسارة على الشركاء يكون عكس القيد السابق .

نخلص مما تقدم ان أرباح الشركة كانت نتيجة لما يلى :



ويترتب على حساب فائدةعلى راس المال وحساب مرتب أو (مكافأة) للشريك الذى تحمل عبء العمل والادارة تقسيم ربح الشركة الى اقسام :

الاول :يمثل فائدة راس المال وهى تعتبر اقتصاديا عائد على راس المال ويوزع بين الشركاء على اساس مادفعوه من الحصص فى راس المال .

الثانى:ويمثل مرتب أو مكافأة الشريك وهى تعتبر اقتصاديا عائد العمل بالنسبة للشريك الذى ساهم أو تحمل عبء ادارة الشريك ، وبذلك تتحقق العدالة بالتفرقة بين الشريك الذى يعمل وغيره الذى لايعمل .

الثالث:ويمثل الباقى ويعتبر اقتصاديا عائد المخاطرة برأس المال فى نشاط اقتصادى معين ويقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليها فى العقد وفى حالة عدم النص توزع بنسبة رأس المال .

من هذا التحليل يتبين أن الهدف من حساب فائدة رأس المال وحساب مرتب أو مكافأة للشركاء هو مراعاة العدالة فى توزيع ربح الشركة بين الشركاء اذا كانت نسبة الحصص فى رأس المال تختلف عن نسبة توزيع الارباح والخسائر.

الفصل الثانى

التأمين على الحياة المشتركة للشركاء

قد يقوم الشركاء ملافاة للانهيار المالى الذى قد تتعرض له الشركة لو أنفصل أو توفى أحدهم الى التأمين ضد هذه الأخطار ببوليصة مشتركة لدى أحدى شركات التأمين وتعالج الاقساط محاسبيا بعدة طرق :٠

١ - اعتبار قسط التأمين مصروفا ايراديا ٠

٢ - اعتبار قسط التأمين مصروفات رأسماليا بالكامل ٠

٣ - اعتبار قسط التأمين مصروف رأسمالى بالقدر الذى يزيد القيمة الحالية للبوليصة ٠

٤ - اعتبار قسط التأمين مصروف رأسمالى مع تكوين احتياطى لبوليصة التأمين

١ - الطريقة الأولى : تتطلب هذه الطريقة جعل قسط التأمين مدينا بالاقساط المستحقة خلال السنة المالية ، وفى نهاية السنة المالية يقفل ح/قسط بوليصة التأمين فى ح/ التوزيع ، وعلى ذلك لاتظهر الميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية أية مبالغ تمثل بوليصة التأمين على حياة الشركاء ٠

وعند استرداد قيمة البوليصة بوفاة أحد الشركاء أو بحلول أجل البوليصة توزع قيمتها بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وتكون المعالجة المحاسبية كمايلى :٠

١ - عند دفع القسط:

xx من ح/ قسط التأمين على الحياة

xx الى ح/ النقدية ٠

٢ - فى نهاية العام يقفل حساب القسط بالقيد الآتى:

xx من ح/ توزيع الارباح والخسائر

xx الى ح/ قسط التأمين على الحياة

٣ - عند استحقاق البوليصة :

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ جارى الشركاء

٢ ـ الطريقة الثانية : طبقا لهذه الطريقة تعالج الاقساط المدفوعة كمصروف رأسمالى فيفتح حساب لبوليصة التأمين فى دفاتر الشركة ويجعل الحساب مدينا بقيمة الاقساط المستحقة ، ويتزايد هذا الحساب عاما بعد عام بمقدار القسط الذى تدفعه الشركة ، ويظهر هذا الحساب والذى يمثل القيمة الاسمية للبوليصة ضمن الاصول المتداولة ويظهر طبقا لذلك بالقيد الآتى :٠

xx من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
xx الى حـ/ البنك

يتضح طبقا لتلك الطريقة أن بوليصة التأمين تظهر فى الدفاتر بمايعادل الاقساط المدفوعة فى أى وقت ٠

وعند استحقاق قيمة البوليصة يقبض قيمتها بجعل حـ/ البنك أو الصندوق مدينا وحـ/ البوليصة دائنا ويوزع رصيد البوليصة على الشركاء بنسبة توزع أرباح والخسائر بترحلية الى الحسابات الجارية ٠

وطبقا لذلك يقيد قسط التأمين كمايلى:٠

xx من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
xx الى حـ/ البنك

وتنتقد هذه الطريقة من حيث أن رصيد بوليصة التأمين والذى يمثل القيمة الاسمية للبوليصة يغاير القيمة الحالية البوليصة التى يجب أن تظهر بها فعلا فى الميزانية ٠

٣ ـ الطريقة الثالثة : ومتى تمثل الميزانية المركز المالى الصحيح للشركة فيجب تسوية حـ/ بوليصة التأمين ليعكس رصيدها القيمة الحالية البوليصة فى نهاية العام وذلك يجعل حـ/ التوزيع مدينا بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية ويكون القيد كالآتى :٠

من مذكورين
xx حـ/ بوليصة التأمين (الشق الرأسمالى)
xx حـ / توزيع الارباح والخسائر (الشق الايرادى)
xx الى حـ/ قسط التأمين على الحياة

وعند دفع القسط يكون القيد : من حـ/ قسط التأمين
الى حـ/ البنك

وعند استرداد قيمة البوليصة يجعل حـ/ بوليصة التأمين دائنا بالمبلغ المسترد من شركة التأمين، ويقسم رصيد حـ/ البوليصة بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر ٠

الطريقة الرابعة : للمحافظة على المركز المالى للشركة ، قد ترى ادارة الشركة تكوين احتياطى لبوليصة التأمين وتكون الخطوات اللازمة لاثبات تلك الطريقة كمايلى :٠

١ - عند دفع القسط :
×× من حـ/ البوليصة
×× الى حـ/ البنك

٢ - فى نهاية السنة المالية يرحل قيمة القسط السنوى المدفوع الى حـ/ احتياطى بوليصة التأمين كالقيد التالى :٠
×× من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
×× الى حـ/ احتياطى بوليصة التأمين

٣ - واذا لم توجد قيمة حالية للبوليصة فى سنة معينة فيقفل مبلغ الاحتياطى بالكامل فى حـ/ البوليصة ٠

٤ - واذا وجدت قيمة حالية للبوليصة (يسوى الفرق بين تكلفة البوليصة والقيمة الحالية لها وذلك باستخدام احتياطى بوليصة التأمين بالقيد الآتى :٠
×× من حـ/ احتياطى بوليصة التأمين
×× الى حـ/ بوليصة التأمين

٥ - ويظهر حـ/ البوليصة فى جانب الاصول فى الميزانية ، ويقابله فى جانب الخصوم حـ/ احتياطى بوليصة التأمين على الحياة بنفس المبلغ ٠

مثال : أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤:٣:٣ وقد اتفق الشركاء فى ١٩٨٥/١/١ على التأمين على حياتهم ببوليصة مشتركة لدى احدى شركات التأمين بمبلغ ١٨٠٠٠ جنية نظير قسط سنوى قدرة ١٠٠٠ جنية ٠

والمطلوب :

تصوير ح/ التوزيع فى الحالات الآتية :

أولا : جعل حساب البوليصة مصروفا ايراديا ٠

ثانيا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية ٠

ثالثا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الحالية ٠

رابعا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا مع تكوين احتياطى لبوليصة التأمين ٠

فى ١٩٨٥/١٢/٣١	٠٠٠٠
فى ١٩٨٦/١٢/٣١	٧٠٠ جنية
فى ١٩٨٧/١٢/٣١	١٤٥٠ جنية
فى ١٩٨٨/١٢/٣١	٢٢٥٠ جنية

الطريقة الأولي : جعل قسط البوليصة مصروف ايرادى ٠

ح/ قسط بوليصة التأمين على الحياة

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٥/١/١	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٦/١/١	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٧/١/١	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٨/١/١	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٨٨/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	

ثانيا : الطريقة الثانية جعل بوليصة التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية :٠

ح/ بوليمة التأمين

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٥	١٠٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٥ (ميزانية)
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	رصيد مرحل ١/١/٨٦	٢٠٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٦ (ميزانية)
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٦		
٢٠٠٠		٢٠٠٠	
٢٠٠٠	رصيد منقول ١/١/٨٧	٣٠٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٧ (ميزانية)
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٧		
٣٠٠٠		٣٠٠٠	
٣٠٠٠	رصيد منقول ١/١/٨٨	٤٠٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٨
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٨		
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

ثالثا : الطريقة الثالثة :

ح/ قسط التأمين

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٥	١٠٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٣١/١٢/٨٥
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٦	٧٠٠	من ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٦
		٣٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٣١/١٢/٨٦
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٧	٧٥٠	من ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٧
		٢٥٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٣١/١٢/٨٧
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ١/١/٨٨	٨٠٠	من ح/ البوليصة ٣١/١٢/٨٨
		٢٠٠	من ح/ توزيع أ٠خ ٣١/١٢/٨٨
١٠٠٠		١٠٠٠	

ح/ بوليصة التأمين على الحياة

منه		له	
٧٠٠	الى ح/ القسط ٨٦/١٢/٣١	٧٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١ (ميزانية)
٧٠٠		٧٠٠	
٧٠٠	رصيد منقول ٨٧/١/١		
٧٥٠	الى ح/القسط ٨٧/١/١	١٤٥٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١
١٤٥٠		١٤٥٠	
١٤٥٠	رصيد منقول ٨٨/١/١		
٨٠٠	الى ح/ القسط ٨٨/١/١	٢٢٥٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١
٢٢٥٠		٢٢٥٠	

الطريقة الرابعة :

السنة الأولى :

١٠٠٠ من ح/ البوليصة (عند دفع القسط)
١٠٠٠ الى ح/ البنك ٨٥/١/١

١٠٠٠ من ح/ توزيع الارباح والخسائر (فى نهاية السنة)
١٠٠٠ الى ح/ احتياطى البوليصة ٨٥/١٢/٣١

وحيث لاتوجد قيمة حالية للبوليصة فى نهاية سنة ١٩٨٥ فيقفل مبلغ الاحتياطى بالكامل فى البوليصة .

١٠٠٠ من ح/ احتياطى بوليصة التأمين
١٠٠٠ الى ح/ بوليصة التأمين ٨٥/١٢/٣١

السنة الثانية :

١٠٠٠ من ح/ البوليصة ١٩٨٧/١/١
١٠٠٠ الى ح/ البنك (عند دفع القسط)

١٠٠٠ من ح/ توزيع أرباح وخسائر ١٩٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠ الى ح/ احتياطى البوليصة (فى نهاية السنة)

٣٠٠ من ح/ احتياطى البوليصة
٣٠٠ الى ح/ البوليصة

ويظهر ح/ البوليصة فى جانب الاصول فى الميزانية بالقيمة الحالية ٧٠٠ جنية وفى جانب الخصوم يظهر احتياطى بوليصة التأمين وقدره ٧٠٠ جنية أيضا ٠

السنة الثالثة :

١ - دفع القسط نفس القيد السابق ٠

٢ - تكوين احتياطى نفس القيد السابق ٠

٣ - يسرى الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفة البوليصة ٠

السنة الرابعة :

نفس القيد السابق مع تسوية الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفة البوليصة ٠

وتظهر الحسابات حسب الطريقة الرابعة كالآتى :٠

ح/ البوليصة

١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٥/١/١	١٠٠٠	ح/ احتياطى البوليصة ٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٦/١/١	٣٠٠	ح/احتياطى البوليصة ٨٦/١٢/٣١
		٧٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
٧٠٠	رصيد ٨٧/١/١	٢٥٠	ح/ احتياطى البوليصة ٨٧/١٢/٣١
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٧/١/١	١٤٥٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١
١٧٠٠		١٧٠٠	
١٤٥٠	رصيد ٨٨/١/١	٢٠٠	ح/ احتياطى البوليصة ٨٨/١٢/٣١
١٠٠٠	الى ح/ البنك ٨٨/١/١	٢٢٥٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١
٢٤٥٠		٢٤٥٠	

حـ/ احتياطي البوليصة

١٠٠٠	الى حـ/البوليصة ٨٥/١٢/٣١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ ح ٨٥/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
٣٠٠	الى حـ/ البوليصة ٨٦/١٢/٣١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ خ ٨٦/١٢/٣١
٧٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١		
١٠٠٠		١٠٠٠	
٢٥٠	الى حـ/ البوليصة ٨٧/١٢/٣١	٧٠٠	رصيد ٨٧/١/١
١٤٥٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١	١٠٠٠	من حـ/ توزيع أ خ ٨٧/١٢/٣١
١٧٠٠		١٧٠٠	
٢٠٠	الى حـ/ البوليصة ٨٨/١٢/٣١	١٤٥٠	رصيد ٨٨/١/١
٢٢٥٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١	١٠٠٠	من حـ/توزيع أ خ ٨٨/١٢/٣١
٢٤٥٠		٢٤٥٠	

الفصل الثالث

حساب توزيع الأرباح والخسائر

الغرض من هذا الحساب هو ايضاح كيفية التصرف فى الارباح (او الخسائر) القابلة للتوزيع ٠

وقد سبق ان اشرنا فى مواضع متعددة الى ان جميع المسائل التى يتفق عليها الشركاء والتى تعتبر تنظيما لتوزيع الربح تظهر فى حساب توزيع الارباح والخسائر ،مثل الفائدة على راس المال وعلى المسحوبات ومكافاة او مرتب الشريك الذى يتولى الادارة ، وما يتبقى بعد ذلك من ربح او خسارة يوزع على الشركاء بالنسبة المتفق عليها ٠

ويجب ان يؤخذ فى الحسبان ماينص عليه عقد الشركة بخلاف ماسبق فقد ينص على حجز نسبة معينة من ارباح الشركة كاحتياطى عام لتدعيم المركز المالى للشركة ٠

وفى ضوء ماتقدم تكون عناصر حساب توزيع الارباح والخسائر كما يلى :

حـ / توزيع الارباح والخسائر

x x		الى حـ/الاحتياطى العام	x x		من حـ/الارباح والخسائر (صافى الربح)
		الى حـ/فائدة راس المال			من حـ/فائدة المسحوبات
	x	(أ)		x	(أ)
	x	(ب)		x	(ب)
	x	(جـ)		x	(جـ)
x x			x x		
x x		الى حـ/مكافاة (اومرتب) فلان			
x x		الى حـ/قسط التامين على الحياة (١)			
x x		رصيد مرحـل			
xxx			xxx		
x x		الى حـ/جارى (أ)	x x		رصيد منقول
x x		الى حـ/جارى (ب)			
x x		الى حـ/جارى (جـ)			
xxx			xxx		

---

(١) بفرض ان الشركة تعالج القسط كمصروف ايرادى بالكامل ،ومن الممكن ان يظهرحساب قسط التامين على الحياة فى حساب التوزيع فى حالة استخدام الطريقة الثالثة ، بمقدار الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة والقسط (الشق الايرادى فى القسط ٠

مثال عـــــام :

شركة ا ، ب شركة تضامن ،وقد استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر الشركة بعد تصوير حـ/الارباح والخسائر عن السنة المنتهيةفى ٣١/١٢/ ٨٨

ارصدة مدينـــــة : (المبالغ بالجنيهات) :

٦٦٠٠ اصول ثابتة — ٣٠٠ بوليصة التامين على الحياة — ٤٠٠٠ بضاعة — ٥٠٠٠ مدينون — ١٦٨٠ بنـك — ١٢٠٠ مسحوبات (منها ٨٠٠ تخص (ا) والباقى يخص (ب) ومتوسط تواريخ السحب بالنسبة لكل منهما ٣٠/ ٦ — ٤٠٠ مكافاة (ا) — ١٠٠ قسط التامين على الحياة ،

ارصدة دائنـــــة : (المبالغ بالجنيهات) :

٩٠٠٠ راس المال (٥٠٠٠ حصة (ا) والباقى حصة (ب)) — ٤٠٠ احتياطى عام — ٢٥٠٠ مخصص اهلاك اصول ثابتة— ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها — ٤٠٠٠ دائنون — ١٨٠ مصروفات مستحقة — ٣٠٠٠ حساب اخ

فاذا علمت ان عقد الشركة ينص على مايلى :

(١) يحجز ١٠٪ من صافى ربح الشركة لتكوين احتياطى عام ،
(٢) تحسب فائدة على راس المال بمعدل ١٠٪ ،
(٣) تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥٪ سنويا مع مراعاة تواريخ السحب ،
(٤) يتقاضى الشريك (ا) مكافاة سنوية قدرها ٤٢٠ جنيه تستحق بغض النظر عن نتيجة اعمال السنة من ربح او خسارة وله الحق فى سحبها على دفعات شهرية ،
(٥) توزيع الارباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى بين الشريكين ،

فاذا علمت ان القيمة الحالية لبوليصة التامين ٣٦٠ جنيه ،

فالمطلـــــوب :

اولا : تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر والحسابين الجاريين ،
ثانيا : اعداد الميزانية العمومية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٨ ،

حـ / توزيع الارباح والخسائر

٣٠٠		الى حـ/ أ٠عـــام ١٠%	٣٠٠٠	من حـ/ أ٠خ (صافى الربح)
		الى حـ/فائدةراس المال	٣٠	من حـ/ فائدة المسحوبات
	٣٠٠	(أ)		٢٠ (أ)
	٢٤٠	(ب)		١٠ (ب)
٥٤٠				
٤٢٠		الى حـ/مكافاة الشريك (أ)		
٤٠		الى حـ/قسط التامين على الحيـــاة		
١٣٧٠		رصيد مرحـــــل		
٣٠٣٠			٣٠٣٠	
١٧٣٠		الى حـ/جارى الشركـــاء	١٧٣٠	رصيد منقـــــول
	٨٦٥	(أ)		
	٨٦٥	(ب)		
١٧٣٠			١٧٣٠	

حـ/ جارى الشركـــــاء

أ	ب	بيـــــان	أ	ب	بيـــــان
٨٠٠	٤٠٠	الى حـ/المسحوبات	٣٠٠	٢٤٠	من حـ/فائدةراس المال
٢٠	١٠	الى حـ/فائـــدة المسحوبات	٢٠		من حـ/مكافـــأة (أ)
٣٦٥	٦٩٥	رصيد مرحـــل ميزانيةعموميـــة	٨٦٥	٨٦٥	من حـ/توزيـــع أ ٠ خ
١١٨٥	١١٠٥		١١٨٥	١١٠٥	

الميزانية العمومية فى ١٩٨٨/١٢/٣١

راس المال	٩٠٠٠	أصول ثابتة		٦٦٠٠
(أ) ٥٠٠٠				
(ب) ٤٠٠٠		أصول متداولة		
احتياطى عام	٧٠٠	بضاعة	٤٠٠٠	
مخصص اهلاك أصول ثابتة	٢٥٠٠	مدينون	٥٠٠٠	
		بوليصة التامين على الحياة	٣٦٠	
مخصص د م فيها	٢٠٠	بنك	١٦٨٠	
دائنون	٤٠٠٠			١١٠٤٠
مصروفات مستحقة	١٨٠			
حساب جارى الشركاء				
(أ) ٣٦٥				
(ب) ٦٩٥				
	١٠٦٠			
	١٧٦٤٠			١٧٦٤٠

الفصل الرابع

توزيع الأرباح والخسائر فى الاسلام

اختلف الفقهاء المسلمون فى قواعد توزيع الارباح والخسائر ، وعند ابى حنيفة وابن حنبل أن الربح على ماشرط العاقدان والخسائر بمقدار رأس المال ، وخالفهما الشافعى ومالك فقالاان الربح والخسارة يكونان تابعين لمقدار رأس المال اى يوزعان بنسبة رأس المال، ولكن الائمة الاربعة يتفقون فى شيوع نسب الربح واذا اشترط مبلغ معين لاحد الشركاء مقابل الربح فان ذلك يفسد الشركة .

تحديد نسب الارباح والخسائر :

ويجيز جمهور الفقهاء نسب الربح بين الشركاء سواء اختلفت أو اتفقت مع نسب رأس المال .

وهناك حالات لايجوز فيها الشركة شرعا ومنها :

(١) اذا شرط الشركاء لصاحب الحصة الاكبر فى رأس المال حصة أقل من الربح ، ولصاحب الحصة الاصغر من رأس المال حصة أكبر ، وهذا عند أبى حنيفة وابن حنبل .

(٢) اذا شرط لبعض الشركاء دراهم معلومة أو عرض معين للربح .

(٣) اذا عقدت الشركة على أن لايساهم شريك فى الخسائر أو يحرم شريك من الربح .

(٤) اذا اشترط أحد الشركاء أن يسترد حصته كاملة عند التصفية دون اية خسائر ويجمع الفقهاء أن الخسائر يجب توزيعها بنسب رأس المال وليس باى نسب أخرى والحكمة فى ذلك مايلى :

أ - اختلاف نسب الربح يعود أساسا الى تمتع أحد الشركاء بخيرات أو مزايا اكثر من شريكه ،وحدوث خسارة يشير الى انعدام هذة المزايا

ب - خسائر رأس المال تعزى فى العادة الى عدم اتباع التصرف السليم للشركاء وهو مشترك اساسا بين الشركاء بنسب رؤوس اموالهم .

جـ - لايقبل عند حدوث خسائر تحمل صاحب نسب الربح الاكبر من هذه الخسائر نسبة أكبر من شريكه لان فيه غبن عليه .

د - فى شركة المضاربة تكون نسب توزيع الربح حسب الاتفاق اما الخسائر يتحملها صاحب رأس المال أى ان الخسائر توزع بنسب رأس المال ومما لاشك فيه ، ان توزيع الخسائر بنسبة رؤوس الاموال اكثر عدالةمن توزيعها بنسب أخرى،رغم أن بعض الشركات فى القوانين الوضعية تعتمد على توزيع الارباح والخسائر حسب مايشترط الشركاء ، وهذا غير جائز فى الفكر الاسلامى،اما توزيع الارباح والخسائر فى الشركات المساهمة والتى تضم أعرض قطاع من حيث عددالمساهمين ،فانها تعتمد على توزيع الارباح والخسائر بنسبة عدد الاسهم (رأس المال) وهذا يتفق مع الشريعة الاسلامية .

اهمال النص الخاص بتوزيع الارباح او الخسائر فى العقد :

اذا لم يذكر فى العقد نسبة الربح و الخسارة التى بموجبها توزع نتيجة اعمال المشروع ، فان جمهور الفقهاء يرون ان الاصل فى التوزيع هو بنسبة رؤوس الاموال ،وعلى ذلك يوزع الربح او الخسارة بنسبةراس المال ،وهذا ماسارت عليه القوانين الوضعية .

واذا لم يذكر نسبة الربح او نسبة الخسارة وذكر احدهما ، فان الاخرى تكون بنسبةراس المال بخلاف ماسارت عليه القوانين الوضعية فهى تعتمد على ان النسبة التى تشيرالى للربح تكون هى نفسها التى تتبع للخسارة وبالعكس تكون النسبة التى تشير للخسارة هى نفسهاالتى تتبع للربح .

ودليل الفقهاء فى ذلك أن الربح لايتم الا براس المال ومعه العمل ،فالاصل ان تكون نسبةالتوزيع هى رؤوس الاموال وان يعمل الشركاء جميعا ، اما اذا كان لعمل احدهما فائدة لزيادة كفاءته او مهارته او غير ذلك فلا بد ان ينص فى العقد على زيادة حصته فى الربح مقابل هذا الشرط .

ومما يستلزم الاشارة اليه ،انه فى شركة المضاربة اذا لم يذكر للعامل المضارب نسبة ربحه فى العقد فسدت الشركة ، وفى هذه الحالة للعامل اجر مثله على رب ألمال عند فساد الشركة وذلك باجماع الفقهاء بينما تسير بعض القوانين الوضعية على تقويم حصة عمله تبعا لما تستفيد الشركه من هذا العمل ، ونرى أن ذلك غبن وبعد عن الصواب وما ذهب اليه الفقهاء اصوب واكثر حفظا لحق العامل فى المضاربة ،فان اجر المثل أضمن للعامل واوفى بحقه من تقويم عمله الذى يتوقف على ظروف عديدة يصعب تحديدها .

الارباح والخسائر فى شركات المضاربة

وفى شركة المضاربة يستحق رب المال الربح بالمال والمضارب بالعمل ، والربح مشترك بين المالك والمضارب بحسب الشرط الذى يتفقان فيه على توزيعه . والخسارة تكون على رب المال فى جميع الاحوال فلا يصح ان يشترك العامل فى الخسارة ،واذا اشترط رب المال ذلك فسدت المضاربة بالاجماع ، اى انه فى حالة الخسارة يكتفى بان العامل يخسر عمله فقط .

ويعتبر الربح فيما زاد على رأس المال، ولايظهر الربح الا بعد المحافظة على راس المال الحقيقى وخصم جميع مصروفات الشركة ، لان الربح فرع وراس المال اصل ولا يقسم الفرع قبل سداد الاصل .

ولا يضمن المضارب راس المال الا بالتعدى وتجاوز ماحدد له من المضاربة المقيدة مثل شرائه شيئا منهى عن شرائه ، وقد روى عن على

رضى الله عنه انه قال (لاضمان على من شورك فى الربح) فاذا فعل مانهى عنه أو تعدى بما ليس من عمل المضارب او اهمل فى صيانة المال ضمن رأس المال لتقصيره وظلمه ،لانه متصرف فى مال غيره بغير اذنه ،

والزيادة فى قيمة الاصول الثابتة (الفائدة) لاتعد من نصيب شريك العمل (المضارب) ولاحظ له فيها ، وتقتصر ارباحه على عروض التجارة (الاصول المتداولة)، وتعتبر حصة المضارب فى الربح هى من توزيعات الارباح ، اما حصته فى الخسائر نتيجة تعديه تعتبر من ايرادات الشركة وليست توزيعا للخسائر ،ومن تكرار القول، ان المضارب فى حالة التزامه بتنفيذ العقد فانه لايتحمل اية خسائر وتكون كلها من نصيب رب المال ،

رأى الفقهاء فى أجر المدير الشريك :

فى الفقه الإسلامى يطلق على المدير (العامل او المتصرف)وهو اما أن يكون مشتركا بماله وبدنه (عمله) او مشتركا ببدنه فقط ، فلو كان شريكا ببدنه فقط مثل شركة المضاربة وشركة التوصية البسيطة فله جزء شائع معين فى الربح، واذا فسدت الشركة فللمدير أجر المثل حسب العرف الجارى أما اذا كان المديرشريكا بمالة وعمله ،فهناك رأيان لدى الفقهاء :

الاول - وهو رأى الشافعية والمالكية انه لايجوز للشريك المديران يكون له أجر حيث ان الربح تابع للمال ، والاصل ان يكون العمل على الشركاء بجانب اشتراكهم فى رأس المال لان كلا من الشركاء وكيل عن الآخر فى التصرف بمال الشركة ، واذا عمل بعضهم ولم يعمل البعض الآخرفان الذى يعمل يكون متبرعا ونرى ان هذا الرأى لايتفق مع الشركات الضخمة ،
الثانى - وهو رأى الحنفية والحنابلة فيرون انه يجوزان يأخذ الشريك مقابل عمله وخبرتةجزءا من الربح ودليلهم ان الربح كما يستحق بالمال يستحق بالعمل وعلى ذلك فانه يجوز أن يشترط لنفسه ربحا زائدا عن ماقدمه من رأس المال ،

ويرى الفقهاء المعاصرين أنه يمكن ان يأخذ الشريك المدير حصة اضافية مقابل عمله بخلاف حصة مقابل رأس ماله ، وتكون الحصة الاولى اما ثابتة (محددة المقدار) أو بنسبة معينة ، واذا كانت بمقدار ثابت تعتبر هذه الحصة من المصروفات يلزم سدادها حتى لو لم تربح الشركة اما الحصة الإضافية اذا كانت بنسبة معينة فهى توزيع للربح ،

رأى الفقهاء فى أجر المدير غير الشريك :

أما المديرغير الشريك فيجوزان يتناول أجرا معينا يتفق عليه أو يحصل على اجر معين بالإضافة الى نسبة معينة من الربح،وفى هذه الحالة يكون أجره الثابت من مصروفات الشركة اما النسبة الإضافية فانها تكون ضمن مكافآت العاملين من توزيعات الارباح،اما اذا حدد للمديرنسبة فقط من الربح فانه يكون شريكا بعمله وتسرى عليه أحكام الشريك المضارب ،

ويميل الفقهاء الى الفصل بين المدير الشريك والمدير غير الشريك لان الاصل هو ان يتقاضى الاول نسبة من الربح أما الثانى فانه يتقاضى قدرا ثابتا ويحبذون عدم الخروج علىهذه القاعدة،

الباب الثالث

المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى

يتضمن هذا الباب مايلى :

* شهرة المحل
* اعادة تقدير عناصر المركز المالى
* التغيير فى حصص الشركاء
* التغيير فى أسس توزيع الأرباح والخسائر.
* التغيير فى أشخاص الشركات .

الباب الثالث

المعالجة المحاسبية للتغيرات التى تطرأ على عقد الشركة وشكلها القانونى

مقدمة :

قد يقتضى الامر اثناء حياة الشركة أن يعيد الشركاء النظر فى عقدها والتغيير فى نصوصه ، كتغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم أو زيادة رأس المال أو تخفيضه ، أو أنضمام شريك جديد للشركه أو أنفصال شريك (أو وفاته) والتغيير فى نصوص العقد لايؤدى الى حل الشركه ، بينما التغيير فى أشخاص الشركاء قد يؤدى الى حلها غير أن اجماع الشركاء على الاستمرار يقف حائلا دون ذلك وانما يعمل على أستمرارها ، ويشترط عند تغيير عقدالشركه أو تعديل نصوصه أن يعلم الغير بذلك ، ومن ثم يجب أن ينشر هذاالتغيير بنفس الاسس والقواعد المقرره ، بصدد تكوين الشركه . وحيث أن جوانب التغيير يمكن أن تكون ذات طابع غير محاسبى كتغير مديرالشركه أو مقرها مثلا لذلك سوف نتناول فى هذا الباب جوانب التغير ذات الطابع المحاسبى ، ومايتضمنه هذا التغير من مشاكل مثل موضوع شهرة المحل ، كما قد يتطلب الامر فحص المركزالمالى للشركه واعادة تقديرالاصول والخصوم ، لذلك كان من الضرورى التعرض لموضوعى الشهرة واعادة التقدير فى هذا الباب .

وطبقا لما تقدم يتناول هذا الباب مايلى :

الفصل الاول : شهرة المحل .

الفصل الثانى : أعادة تقدير عناصر المركز المالى .

الفصل الثالث : التغيير فى حصص الشركاء .

الفصل الرابع : التغيير فى أسس توزيع الارباح والخسائر .

الفصل الخامس : التغيير فى اشخاص الشركاء .

الفصل الأول

شهرة المحل

ليس هناك من تعريف متفق عليه للشهرة ،وقد اختلف المحاسبون ورجال القضاء فى احكامهم على تفسيرالشهرة ، وعرفوها بتعاريف يختلف كل منها عن الآخر فى مضمونه ومعناه اختلافا كبيرا ، ومرجع ذلك الى أن الشهرة فى الواقع "شيىء يسهل وصفه ويصعب تعريفه ".

ونبين فيما يلى التعريفات على سبيل المثال وليس الحصروذلك لاظهار مدى اختلاف الإراء فى موضوع الشهرة وتفسيرها حيث يختلف كل تعريف عن الآخر فى مبناه ومعناه .

فقد عرفها البعض بانها "الفائدة التى تعود على المنشاة من اتصالاتها المختلفة وسمعتها الطيبة ".

وعرفها البعض الآخر بانها " ليست اكثرمن احتمال عودة العملاء القدامى ثانية الى المنشاة ".

كما عرفها البعض بانها " عبارة عن مقدرةالمنشاة على تحقيق ربح يزيد على مجموع الفائدة على راس المال المستخدم ومكافاة الإدارة ، اذا لم يقم صاحب المنشاة بادارتها بنفسه ".

وقد ذهب البعض الى انكار وجود الشهرة اطلاقا ، ولعل لهم بعض الذر فى ذلك ، اذ أن الإختلاف لى تعريفها وتحديد ماهيتها وكنهها والاسس التى تقوم عليها يدعوالى الشك فى جودها وانكارها .

وعموما ،فاننا لسنا هنا فى مقام بحث موضوع الشهرة ومناقشة الآراء - المختلفه ، وانما مجال ذلك بحث مستقل .

ونكتفى بالقول فى هذا الصدد بانه بالرغم من تعدد تعاريف الشهرة الا أن هذه التعاريف تقوم بصفة خاصة على المقومات التالية :

* أن الشهرة اصل ثابت معنوى (اى غير ملموس) .
* تعبر الشهرة عن مقدرة المنشاة على تحقيق ارباح غير عادية .
* وجود المنشاة واستمرارها فى العمل مع تمتع هذه المنشاة بميزات خاصة لاتتوافر فى غيرها بنفس الدرجة .

ومن البديهى أن وجود المنشاة امر ضرورى لوجود الشهرة ، فعندما نتحدث عن الشهرة فاننا نتحدث عن شهرة منشاة معينه ،وان هذه المنشاة مستمرة فى العمل،فاذا توقفت عن العمل زالت شهرتها واختفت كاصل له قيمه .

ويلاحظ ان وجود المنشاة واستمرارها فى العمل وتمتعها بميزات خاصة لايكفى لوجود الشهرة ، اذ لابد لوجودها من توافر ركن آخر وهو تحقيق المنشاة لارباح غير عادية ، اذ أن وجود الربح لايستتبعه وجود الشهرة بل لابد من أن تحقق المنشاة ربحا يزيد على متوسط الربح

العادى الذى تحققه المنشآت المماثلة .

أوجه الخلاف بين الشهرة والاصول الثابته الماديـــة :

(١) تتعرض الاصول الثابته لظاهرة الإهلاك ، بينما نجد ان شهـــرة المحل كاصل متميز من ناحية ان قيمة قد تزيد بمرور الزمن .

(٢) ترتبط شهرة المحل كاصل بمنشاة قائمة ومستمرة فى ممارســـة نشاطها ومن ثم فلا يمكن بيعها بصورة منفصلة عن المنشاة .

(٣) تساهم الشهرةفى تحقيق ارباح فوق العادية بينما تساهم الاصول الثابته الاخرى فى تحقيق الارباح العادية او خسائر . ومعنـــى ذلك ان عدم وجود ارباح غير عادية يعنى عدم وجود شهرة اصلا .

(٤) لايمكن شراء شهرة محل لمنشاة جديدة كما هو الحال بالنسبـــة للاصول الثابته الاخرى ، حيث ان الشهرة تتكون على مر السنيـن نتيجة لما تبذله ادارة الشركة من مجهودات فى مجال تطويـــر وتحسين انتاج الشركة .

تقويم الشهـــرة :

يستلزم تقدير شهرة المحل اتباع الخطوات الآتيـــة :

١ - تقدير الارباح المنتظرة تحقيقها .
٢ - تقدير معدل العائد العـــادى .
٣ - تقدير صافى الاصـــــــــول .

وفيما يلى شرح للخطوات السابق بيانهـــا :

اولا :تقدير الارباح المنتظر تحقيقهـــا :

ليست عملية تقدير الارباح المنتظرة بالامر السهـــل ، حيث ان التنبؤ بالمستقبل لايعدو أن يكون ضربا من ضـــــروب التهكن بظروف وملابسات مجهولة لنا ،وهذا يستلزم كثيرا مـــن الجهد . وكى يكون تقديرنا للارباح مبنيا على اساس سليم يجب علينا ان نقوم بما يلـــى :

(١) دراسةنتائج اعمال المنشاةفى السنوات السابقة على تاريـــخ

تقويم الشهرة :

وهذا يتطلب مايلـــى :

أ ـ اختبار عدد كافى من السنوات كعينه ممثله لاتجـــاه الارباح وتقلباتها .

ب ـ تحليل نتيجة اعمال الشركة فى السنوات التى تفحـص حساباتها ،واجراء التسويات اللازمة للوصول الى متوسط صحيح للارباح التى حققتها الشركة فى الماضى ، وأهـم هذه التسويات مايلـــى :

* استبعاد الارباح والخسائر غير الدورية ، أى التى لاتتكرر بصفة منتظمة والتى تنشا نتيجة لظروف غير عادية مرت بها الشركة ، والحكمة فى هذا واضحة اذ أن استبعادها هو استبعاد لاثار العوامل غير العادية على الاربـــــاح .

* استبعاد الايرادات غير الذاتية ، ونقصد بها تلـك الايرادات التى لم تنتج من ممارسة النشاط العادى للمنشاة مثل ايراد الاوراق المالية وذلك مـــع مراعاة استبعاد الاصول المنتجة لهذه الايـــرادات (الاوراق الماليه فى مثالنا) من صافى الاصول .

* استبعاد جميع المصروفات التى تكبدتها المنشـــأة نتيجة لظروف خارجة عن ايرادتها فى الفترة محـــل الدراســـــة .

* التاكد من مراعاة المبادىء المحاسبية مثل مبـدأ الاستحقاق والتفرقة بين المصروفات الايراديـــــة والراسماليه .

* التاكد من كفاية معدلات اهلاك الاصول الثابتة .

جـ ـ دراسة الاتجاه العام لارباح السنوات التى اتخـــذت لدراستها ، اذ ان هذا الاتجاه من اهم العوامل التـى يجب مراعاتها عند تقديرعدد السنوات التى ينبنى على اساسها تقدير شهرة المحـــــل .

(٢) يجب ان يعقب دراسة وتحليل حسابات النتيجة فى الماضى دراسـة العوامل التى تؤثر فى استمرار او عدم استمرار ارباح الماضى فى المستقبل ، وبمعنى آخر دراسة العوامل التى تنبنى عليـــها شهرة المحل مثل الميزات الخاصة التى تتمتع بها المنشـــــأة واحتمال المنافسة ، ونفقات اعداد السلع والخدمات ، ورقـــم المبيعات فى المستقبل ، ودراسة الظروف الاقتصادية والماليـة والسيـــاسية التى قد تؤثر على مقدار الارباح التى قد تتحقق فى المستقبل ، وعلى مدى التمتع بهذه الارباح ..... الخ .

ثانيا :تقدير معدل العائد العادى :

معدل العائدالعادى هوعبارة عن معدل الارباح المنتظر تحقيقها والحصول عليها من استثمار الاموال فى نشاط مماثل للنشاط الاقتصادى للمنشاة ، ويقصد بالاموال المستثمرة فى جميع الموارد التى تستغلها فى سبيل تحقيق اغراضها .

وعند تحديد معدل العائد العادى تؤخذ فىالحسبان عدة عوامل ويقابلنا فى ذلك صعوبات متعددة ، ومن تلك الصعوبات تحديد معدل الفائدة المناسب الذى يتخذ كاساس للوصول الى معدل الفائدة العادى ، بالاضافة الى ذلك درجة المخاطرة التى يتعرض لها راس المال عند استثماره فىالنشاط المعين فيزيد بزيادة هذه المخاطرة .

وباضافة نسبة مئوية الى معدل الفائدة السائد فى السوق - والسابق تقديره - تعبر عن درجة المخاطرة يمكن التوصل الى معدل العائد العادى .

أن تقدير معدل العائد العادى ليس بالامر السهل كما يبدو لاول وهلة ، ويجب علينا فى هذا الصدد دراسة ظروف المنشاة ،ونوع الصناعة او التجارة التى تقوم بها بوجه عام ، وتقدير احتمال تغيرهذه الظروف فى المستقبل ومدى هذاالتغيير .

ويلاحظ انه كلما ازداد عنصر المخاطرة كلما توقعنا ارتفاع معدل العائد العادى .

ثالثا :تقدير صافى الاصول :

يقصد بصافى الاصول،راس المال المستثمر فى النشاط الاقتصادى للمنشاة ، ومن ثم يتعين بصفة مبدئية أن يستبعد من هذا الصافى الاصول المستثمرة فى نشاط غير ذاتى مثل الاوراق المالية والعقارات المؤجرة للغير وذلك مقابل استبعاد ايرادات هذه الاصول من حسابات النتيجة (ايرادات اوراق مالية وايراد العقار) .

وتنقسم الاصول اجمالا الى نوعين رئيسين :أصول ثابتة واصول متداولة .

ويجب أن يراعى عند تقويم الاصول الثابته أن تقوم على اساس تكلفتها المستثمرة مع حساب الاهلاك الكافى لها .اما الاصول المتداولة فتقوم اصلا على اساس تكلفتها مع تكوين المخصصات الكافية .

الآن وقد قدرنا معدل العائد العادى للربح وصافى الاصول التى تمتلكها المنشاة ،يمكن لنا تحديد الربح العادى (مقدار العائد العادى) .

والفرق بين الارباح المنتظرة تحقيقها وبين الربح العادى الذى وصلنا اليه ، يمثل الارباح غير العادية التى ينتظر ان تحققها المنشاة فى المستقبل .

وبتقدير عدد السنوات التى يحتمل ان تتمتع فيها المنشاة بهذا الربح غير العادى يمكن لنا تقدير الشهرة وذلك كما يتضح فى البند التالى :

طرق تقدير الشهرة :

هناك عدة طرق لتقويم الشهرة ، كلها تقوم اساسا على التقدير الا ان بعضها يتميز على البعض الآخر بدقته وقيامه على اساس علمى من التحليل والدراسة والاستنباط ، وفيما يلى بعض هذه الطرق :

الطريقة الاولى: شراء عدد معين من متوسط صافى ارباح السنوات السابقة:

وتعتمد هذه الطريقة على استخراج متوسط الارباح الصافية الفعلية التى حققتها المنشاة فى عدد معين من السنوات السابقة مباشرة على وقت تقويم الشهرة ، وبضرب متوسط صافى الارباح الصافية فى عدد معين من السنوات يتفق عليه يمكن تحديد قيمة الشهرة .

مثال :

بفرض ان الارباح الصافية لمنشاة ا، ب ، جـ خلال اربع سنوات سابقة كانت ٤٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ١١٠٠٠ جنيه على التوالى ، وتم الاتفاق على تقدير قيمة الشهرة على اساس اربعة امثال متوسط هذه الارباح .

فالمطلوب تقدير قيمة الشهرة ؟

الحل :

متوسط صافى ارباح الشركة فى الاربع سنوات =

$$= \frac{٤٠٠٠ + ٧٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١١٠٠٠}{٤} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ قيمة الشهرة = ٧٥٠٠ × ٤ = ٣٠٠٠٠ جنيه .

وفى مجال تقييمنا للطريقه نقول انها تعتبر فى تقديرها للشهرة على متوسط الارباح التى حققتها المنشاة فى الماضى مع ان

الشهرة اساسها مقدرة المنشاة على تحقيق أرباح غير عادية في المستقبل . كما ان تقويم الشهرة اساسه متوسط الارباح الصافية في السنوات السابقة من واقع الحسابات الختامية السنوية للمنشاة دون تحليل او تعديل ودون تفرقة بين الارباح العادية وغير العادية ، وهذا أساس خاطىء . وأخيرا فان عدد السنين الذى يتفق عليه ،والذى يضرب فى متوسط الارباح غالبا مايقدر على أساس جزافى لايستند الى دراسة لاحتمال تحقيق الارباح فى المستقبل .

وهناك طريقة اخرى لاتختلف عن هذه الطريقة الا فى أننا نحتسب متوسط الربح الاجمالى بدلا من الربح الصافى تستخدم عادة عند تقدير الشهرة فى حالة المهن الحرة .

الا أن عيوب هذه الطريقة هى نفس العيوب التى سبق أن اوضحناها بالاضافة الى أن هذه الطريقة لاتاخذ فى الحسبان طبيعة الشهرة فى المهن الحرة ،اذ أن العامل الرئيسى فى تكوين الشهرة هو مايتمتع به المحاسب ، أو الطبيب ، أو المهندس أو المحامى من مهارة فنية ، وسمعة طيبة تجذب العملاء اليه وتجعله موضع ثقتهم .

<u>الطريقة الثانية</u> : <u>شراء عدد معين من متوسط الارباح غير العادية فى السنوات السابقة</u> :

تتلافى هذه الطريقة اهم عيب فى الطريقة السابقة وهو أعتماد تقدير الشهرة على متوسط الارباح التى تحققت فىالماضى دون استبعاد الارباح العادية من هذا المتوسط .

وتقوم الشهرة حسب هذه الطريقة ، على اساس متوسط الارباح غير العادية فى السنوات السابقة مضروبا فى عدد يتفق عليه ، وعلى ذلك يجب أستبعاد الربح العادى من متوسط الارباح الفعلية .وللوصول الى الربح العادى يضرب معدل الربح العادى الذى تحققه المنشآت المماثلة فى رأس مال المنشاة التى تقدر شهرتها .

<u>مثال</u> :

ا ،ب شريكان فى شركة تضامن راسمالها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد اتفق الشركاء على تقويم شهرة الشركة بثلاثة اضعاف متوسط الارباح غير العادية فى الثلاث سنوات السابقة .

والمطلوب تحديد قيمة الشهرة اذا علمت أن أرباح الشركة فى الثلاث سنوات كانت ٨٠٠٠ ، ١٠٠٠٠٠ ، ١٢٠٠٠ جنيه على التوالى وأن معدل الربح العادى فى المنشآت المماثلة ٨ % .

الحل :

متوسط الربح فى الثلاث سنوات = (٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠) ÷ ٣ = ١٠٠٠٠ جنيه

الربح العادى = راس المال × معدل الربح العادى
= ١٠٠٠٠٠ × ٨ % = ٨٠٠٠ جنيـــه
متوسط الربح غير العادى = ١٠٠٠٠ ـ ٨٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيـــه

∴ قيمة الشهـــرة = ٢٠٠٠ × ٣ = ٦٠٠٠ جنيـــه .

الطريقة الثالثة : تجميد الارباح غير العاديـــة :

تفترض هذه الطريقة أن كل منشاة تحقق ربحا عاديا هو عبـارة عن العائد العادى على راس المال المستثمر فيها . فاذا حققـــت المنشاة ربحا يزيد على الربح العادى ، كان هذا الربح الزائد عبارة عن العائد غير العادى الناتج عن اصل معنوى مستتر هو الشهرة ،وعلى ذلك اذا اردنا تقويم الشهرة يجب علينا تجميد هذا الربح غير العادى.

وعند تطبيق هذه الطريقة تتبع الخطوات التاليـــة :

(١) الوصول الى متوسط ارباح المنشاة التى حققتها فى الماضى فـى خلال الفترة المتفق عليها .
(٢) نحسب المعدل العادى على راس المال المستثمر وهذا يوصلنـا الى رقم الربح العادى .
(٣) الوصول الى الربح غير العادى الذى تحققه المنشاة بطرح مقدار الربح العادى من متوسط الارباح الفعلية .
(٤) تجميد الربح غير العادى والمبلغ الناتج يمثل قيمة الشهرة .

ويرى البعض انه يجب رسملة الارباح غير العادية بمعدل اعلـى من معدل الارباح العادية حيث أن درجة المخاطرة بخصوص الارباح غيـر العادية اعلى منها بخصوص الارباح العادية .

مثـــال :

يبلغ راس المال المستثمر فى احدى الشركات ٤٠٠٠٠ ج ،ومتوسط ارباحها الفعلية فى الاربع سنوات ٧٢٠٠ جنيـــه .
والمطلوب تقدير قيمة الشهرة بفرض أن معدل العائد العادى فى الشركات المماثلة ١٢ % .

الحـــل :

متوسط الربـــح	=	٧٢٠٠ جنيـــه
الربح العادى (٤٠٠٠٠ × ١٢ %)	=	٤٨٠٠ ,,
الفرق يمثل الربح غير العادى		٢٤٠٠ ,,

∴ قيمة الشهرة = (٢٤٠٠ × ١٠٠) ÷ ١٢ = ٢٠٠٠٠ جنيـــه

الطريقة الرابعة : تقويم المنشأة كوحـــــــدة :

وطبقا لهذه الطريقة نجد ان الشهرة عبارة عن الفرق بين قيمة المنشأة كوحدة واحدة ، وبين صافى قيمة الحقوق والاصول المادية التى تمتلكها . وهذه الطريقة لاتختلف فى جوهرها عن الطريقة السابقة .

الطريقة الخامسة : القيمة الحالية لمتوسط الربح غير العادى :

وطبقا لهذه الطريقة تقدر الشهرة بالقيمة الحالية لدفعـــات سنوية لعدد معين من السنوات . وتعادل كل دفعة متوسط الربح غيـــر العادى السنوى الذى ينتظر تحقيقه فى المستقبل .

ولحساب القيمة الحالية التى تعادل شهرة المحل لابد من تحديد :

(١) الربح غير العادى الذى ينتظر ان تحققه المنشأة فى المستقبل وهذا الربح يعتبر بمثابة الدفعة السنوية .
(٢) عدد السنين المنتظر ان تحقق خلالها المنشأة هذا الربح غير العادى
(٣) سعر الفائدة الذى يستخدم لايجاد القيم الحالية .

مثـــــــال :

بفرض ان متوسط ارباح محل تجارى هى ٤٢٠٠ جنيه وان صافـــى اصوله ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وان معدل الارباح العادية ٤ % ، ومعدل الارباح غير العادية ٦ % ، وانه ينتظر ان تتمتع المنشأة بهذه الارباح غيـــر العادية لمدة ١٠ سنوات .
فالمطلوب ايجاد القيمة الحالية للارباح الزائدة والتى تعادل قيمة شهرة المحـــل .

الحــــــل :

متوسط الارباح المنتظر تحقيقها	٤٢٠٠ جنيه
الارباح العادية (٤% من قيمة صافى الاصول)	٤٠٠٠ ,,
الارباح غير العادية	٢٠٠ ,,

ثم يتم ايجاد القيمة الحالية لدفعة سنوية مقدارها ٢٠٠ جنيه لمـدة عشر سنوات بمعدل ٦ % (وهى تعادل شهرة المحل) كما يلى :

بمـــا ان القيمة الحالية للدفعة = قيمة الدفعة ×
$$\frac{1 - \frac{1}{(1 + \text{ع})^{\text{ن}}}}{\text{ع}}$$

∴ القيمة الحالية لدفعة قدرها ٢٠٠ ج =
$$200 \times \frac{1 - \frac{1}{(1 + 0{,}6)^{10}}}{0{,}6}$$

= ٢٠٠ × ٧,٣٦٠١ = ١٤٧٣ جنيــــه .

ويتوقف تقدير الشهرة على تحديد العناصر التالية :

(١) الربح غير العادى ، ويمكن التوصل اليه كماسبق ان اوضحناه .

(٢) معدل الفائدة الذى نستخدمه لتحديد القيمة الحالية . والسعر او المعدل الذى نستخدمه اما ان يكون سعر الفائدة على القروض السارى فى السوق المالية وهو الأفضل والمتبع عادة .

(٣) عدد السنوات التى ينتظر ان تتمتع المنشاة خلالها بالربح غير العادى .

ويراعى عند تحديد مقدار الدفعات السنوية ان تكون الدفعات متناقصة نظرا لان الربح غير العادى الناتج عن الميزات الخاصة التى تتمتع بها المنشاة يتناقص دائما من عام الى آخر بسبب الظروف المختلفة التى تؤثر على هذه الميزات وتبطل مفعولها تدريجيا .

مما سبق يتضح طرق تقدير الشهرة ،ويجب التنويه الى ان الشركاء قد يتفقوا فيما بينهم على طرق اخرى لتقدير شهرة المحل ،وهذه الطرق ليس لها سند سوى انهاترتكز على الإتفاق.فالعقد شريعة للمتعاقدين.

<u>متى تثبت قيمة الشهرة فى الدفاتر</u> :

هناك قاعدة لإخلاف عليها بين المحاسبين مفادها انه يجب عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر الا اذا اشتريت الشهرة من الغير ، اى من شخص طبيعى او اعتبارى اجنبى عن المنشاة .

والحكمة فى هذا واضحة ،حيث انه قد تم دفع ثمنا للشهرة .وهذا الثمن فى مقابل الحق فى التمتع بأرباح غير عادية فى عدد معين من السنين المستقبلة . والشهرة اصل معنوى له قيمة - شانه شان الاصول الاخرى - وقد تحددت تلك القيمة فعلا ودفعت الى البائع ، ولذا يجب اثبات هذه الحقائق فى الدفاتر .

وسوف نتعرض بصورة اكثر تفصيلا لهذا الموضوع عند شرح مشاكل انضمام شريك جديد للشركة ومشاكل انفصال (او وفاة) شريك .

<u>تخفيض شهرة المحل</u> :

اذا فرضنا ان شهرة المحل قومت واثبتت فى الدفاتر بطريقة سليمة فهل يجوز استهلاكها كبقية الاصول الثابته الاخرى

ان موضوع تخفيض شهرة المحل يعتبر من الموضوعات التى اشتد حوله الجدول العلمى واختلف بشانه وجهات النظر . والسبب فى ذلك يرجع الى الحقيقة الآتية :

ان وجود شهرة المحل يتوقف على مقدرة المنشاة على انتـــاج أرباح تزيد عن الإرباح العادية ، ومعنى ذلك ان شهرة المحل قابلـــة للزيادة او النقص نتيجة زيادة اونقص هذه الإرباح الزائدة المنتظر تحقيقها فى المستقبل . وهذا يجعل شهرة المحل طبيعة خاصة بعكـــس الإصول الثابتة الإخرى المعرضة للنقص المستمر فى قيمتها نتيجـــة للإستعمال او التقادم .

والإصل ان تبقى شهرة المحل بقيمتها الدفترية ،اى بالقيمة التى دفعت فى شرائها حيث ان قيمة شهرة المحل لاتتناقص بمضى الزمن بـــل العكس قد تزيد نتيجة لظهور عوامل جديدة تؤدى الى زيادة الإربـــاح غير العادية المنتظر تحقيقها فى المستقبل ، كما أن شهرة المحـــل ليست لها حياة انتاجية محددة يمكن على اساسها حساب معدل التخفيض ويجب أن نلاحظ أن تخفيض شهرة المحل بالرغم من عدم تغيير الظـــروف التى ادت الى اثباتها فى الدفاتر يؤدى الى ظهور الإصل وبالتالـــى راس المال بقيم غير حقيقية فى قائمة المركز المالـــى .

وبالرغم من أن الإصل هو عدم تخفيض شهرة المحل وظهورها فـــى قائمة المركز المالى بثمن تكلفتها الا أنه قد توجد بعض الظـــروف التى تتطلب ضرورة تخفيضها نذكر من ذلك على سبيل المثال مايلى :

(١) اذا تبين أن العوامل التى ادت لخلق الشهرة قد تضاءلـــت او تلاشت .

(٢) فى حالة شراء شهرة محل وكان هذا المحل حكر لمدة معينـــة ولا ينتظر استمراره فى العمل بعد مرور هذه المدة فلابد فى هـــذه الحالة من تخفيض شهرة المحل خلال مدة الحكـــر .

الفصل الثانى

اعادة تقدير عناصر المركز المالى

المقصود باعادة التقدير هو فحص عناصر المركز المالـــى والتحقق من أن القيم الدفترية للأصول معادلة للقيم الحقيقيــة وان الالتزامات الواردة بالميزانية تمثل حقيقة ما على الشركة من ديون.

فاذا تبين غير ذلك فان الميزانية لاتعكس المركز المالـــى الحقيقى للشركة ويتحتم اعادة التوازن الحقيقى الى الميزانيــة ، ولتوضي ذلك نفرض أن فحص الأصول أسفر عن الأمور التالية :

* ان الأصول الثابته لاتستهلك بالنسب الكافية اى بنسب اقل مــن المعدلات المعروفه ، وهذا يعنى ان الأصول تظهر دفتريا بقيمــة اعلى من قيمتها الحقيقية – ويجب هنا أن تخفض قيمة الأصول.
* ان ارصدة المدينين تحوى ارقاما تمثل ديونا لاامل فى تحصيلهـا وهنا لابد من اعدام هذه الديون واستبعادها من رقم المدينين.
* ان البضاعة قد تتضمن اصنافا راكدة لاينتظر ان تباع باسعارها المحددة فى قوائم الجرد أو بضاعة للغير اوبضاعة تالفة لذلك لابد من تخفيض قيمة البضاعة بكل ذلك ، كما قد يكون هنـــاك بضاعة لدى الغير ولم تدرج ضمن البضاعة وفى هذه الحالة لابـد من اضافتها .... الخ .
* عدم الاهتمام بتكوين المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك فــى تحصيلها او تكوينه بشكل غير واقعى .

لهذا كله فان اعادة الفحص تستلزم فتح حساب جديد يطلق عليه اسم حـ/ اعادة التقدير وهذا الحساب يجعل مدينا بكل نقص فى الأصول او زيادة فى الالتزامات ، كما يجعل دائنا بكل زيادة فى الأصـــول أو نقص فى الالتزامات . ورصيد هذا الحساب يمثل الربح او الخسارة التى تنشا من عملية اعادة التقدير ، ويتم توزيع الربح او الخسارة علـى الشركاء بنفس النسب التى يقتسمون بها الارباح والخسائر وذلك عـــن طريق الحسابات الجارية للشركاء التى يتم تسويتها بعد ذلك ضمـــن العناصر التى تسوى مع راس المال بهدف زيادة راس المال أوتخفيضه. و"حـ/ اعادة التقدير" هو حساب نتيجة وسيط يختلف عن الحسابـــات الختامية المعروفه من ناحية الظروف التىتستدعى تصويره ،فالحسابات الختامية تصور فى نهاية كل فترة مالية لاستخراج صافى الربــــح او الخاص بتلك الفترة وتوزيعه على الشركاء ، اما حـ/ اعادة التقدير فهو حساب يصور فى المناسبات التى تستدعى اعادة تقدير اصول وخصوم الشركة مثل تخفيض او زيادة راس المال او انضمام أو انفصال شريك من الشـــركة .

وفيما يلـــــى حـ/ اعادة التقدير :

حـ/ اعادة التقديـــــــر

xx	الى حـ/الاصل (بمقدار النقص)	xx	من حـ/الاصل (بمقدار الزيادة)
xx	الى حـ/المخصص (,, الزيادة)	xx	من حـ/المخصص (,, النقـص)
xx	الى حـ/المطلوبات(,, ,,)	xx	من حـ/المطلوبات(,, ,,)
xx	رصيد مرحـــــل		
XX		XX	
xx	الى حـ/ جارى الشركاء		رصيـــــد منقول
	x (أ)		
	x (ب)		
XX		XX	

وعلى هذا تكون القيود المتعلقة بحساب اعادة التقدير كما يلى:

(١) اثبات ارباح اعادة تقدير الاصول والنقص فى المخصصات والمطلوبات

xx		من حـ/ الاصل (بمقدار الزيادة)
xx		من حـ/ المخصص (بمقدار النقـص)
xx		من حـ/ المطلوبات(بمقدار النقـص)
	xx	الى حـ/ اعادة التقديــــر

(٢) اثبات خسائر اعادة التقدير الناتجة عن نقص الاصول او زيادة المخصصات او المطلوبات :

xx		من حـ/ اعادة التقديــر
	xx	الى حـ/ الاصـــل (بمقدار النقص)
	xx	الى حـ/ المخصـــص (,, الزيادة)
	xx	الى حـ/ المطلوبات (,, ,,)

ومن هذه القيدين يتبين ان ارباح وخسائر اعادة التقدير يتم اثباتها بتعديل حسابات الميزانية مباشرة (اصول وخصوم) دون ، حاجة الى توسيط حسابات نتيجة (حسابات وهمية) لان الامر متعلق باثبـــات نتائج فحص المركز المالى .

(١) يلاحظ أن الرصيد يمثل ربح اعادة التقدير ،اما اذا كانت نتيجة اعادة التقدير خسارة فبالطبع نجد ان الرصيد سوف يظهر فـــى الجانب الآخر .وفى كلا الحالتين يقفل حـ/اعادة التقدير فى حساب جارى الشركاء ويوزع على الشركاء بنسبة توزيع الاربــــاح والخسائر القديمة اى النسبة التى كانت سارية بين الشركـــاء قبل تعديل عقد الشركـــــة .

(٣) إقفال حساب اعادة التقدير :

أ – اذا كانت نتيجة اعادة التقدير ربح يكون القيد كما يلى :

xx		من حـ/ اعادة التقدير
	xx	الى حـ/ جارى (أ)
	xx	الى حـ/ جارى (ب)
		....

ب – اذا كانت نتيجة اعادة التقدير خسارة يكون القيد كمايلى:

xx		من حـ/ جارى (أ)
xx		من حـ/ جارى (ب)
xx		....
	xx	الى حـ/ اعادة التقدير

الفصل الثالث

التغيير فى حصص الشركاء

مقدمـــــــة :

اذا قرر الشركاء اجراء اى تغيير على بنود عقد الشركة وجـب عليهم استيفاءالإجراءات القانونية من حيث عمل اقرار كتابى بالتغيير وعمل نفس اجراءات الاشهار التى اتبعت عند تكوين الشركة حتي يعلـم الغير بما يهمه معرفته من تغييـــر .

والتغييرات التى تقتضى معالجة خاصة بالدفاتر هى التغيير فى حصص الشركاء (زيادة وتخفيض راس المال) والتغيير فى اشخـــاص الشركاء (انضمام شريك جديد وانفصال شريك) وقد يتفق الشركاء علـى تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائـــــر .

وسوف نتناول فى هذاالفصل التغييرفى حصص الشركاء اما تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر فسوف نتناولها فى الفصل الرابع كذلـك يتناول الفصل الخامس التغيير فى اشخاص الشركاء .

وعلى هذا تتضمن خطة الدراسة فى هذا الفصل مايلى :

المبحث الاول : زيادة راس المـــال .

المبحث الثانى : تخفيض راس المـــال .

المبحث الأول

زيادة رأس المال

قد يرى الشركاء زيادة راس مال الشركة نتيجة لنجاحها وقد تحتاج الشركة الى اموال حاضرة بصفة مؤقته فتلجا فى هذه الحالة الى الاقتراض من احد الشركاء او الغير وذلك لمدة تقترن بمدة احتياجها لهذه الاموال ، وقد تكون حاجة الشركة الى الاموال بصفة مستمرة وذلك بسبب التوسع فى نشاطها اواضافة خط انتاجى جديد اوانشاء فروع لها ، وفى هذه الحالة يكون الاسلوب المنطقى هو الحصول على هذه الاموال عن طريق زيادة راس مال الشركة .

وعندما يقرر الشركاء زيادة راس المال يقوم كل شريك بسداد حصته فى زيادة راس المال اما نقدا او عينا او اى مصدر آخر وذلك بحسب مايتفق عليه الشركاء .

وتتم عملية تغطية راس المال بوسيلة او بمزيج من الوسائل الآتية :

(١) زيادة راس المال نقدا او عينا من ممتلكات الشريك الخاصة :

ولاتختلف القيود فى هذه الحالة عن قيود تكوين راس المال التى سبق بيانها وذلك من خلال القيد التالى :

xx من حـ/ الاصول العينية
او
xx من حـ/ الخزينه او البنك
xx الى حـ/ راس المال

(٢) استخدام ارصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء :

تعتبر ارصدة الحسابات الجارية الدائنة دينا للشركاء فى ذمة الشركة ، ويحق للشركاء فى اى وقت الحصول على ارصدة حساباتهم الجارية الدائنة ،ومع ذلك فقد يرى الشركاء اضافة ارصدة الحسابات الجارية الدائنة الى راس المال ويتم ذلك بالقيد التالى :

xx من حـ/ جارى الشريك (....)
xx الى حـ/ راس المال (.....)

فاذا كانت الحصة التى تعهد بها الشريك عند زيادة راس المال اكثر من رصيد حسابه الجارى فانه يسدد الفرق نقدا اما اذا كان رصيد الحساب الجارى اكبر من الحصة المتفق عليها فانه يتم نقل الجزء المطلوب لزيادة راس المال ،ويظل الباقى كرصيد دائن فى الحساب الجارى للشريك .

(٣) زيادة راس المال بقيمة قرض الشريـــــك :

من المعروف ان قرض الشريك يعتبر التزاما على الشركة وهو التزام ينتهى بمجرد قيام الشريك باسترداد القرض وفقـا للشروط المتفق عليها ، والقروض تمثل تمويل مؤقت وتلجـــأ الشركة اليها اذا كانت حاجتها للنقود حاجة وقتية ،ولكن اذا كانت الحاجة الى هذا التمويل مستمرة فان الشركاء قد يتفقون على تحويل القرض الى راس المال ويكون القيد الخاص بهـذا التحويل كالآتـــى :

xx من حـ/ قرض الشريك (......)
xx الى حـ/ راس المـــال (......)

(٤) استخدام الاحتياطيات العامـــــة :

الاحتياطى هو مبلغ مقتطع من الارباح يستخدم كوسيلـــة من وسائل التمويل الذاتى ،وقد يرى الشركاء تجميد هـــــذه الاحتياطيات وضمها فى راس المال وذلك بان يقفل حســـــاب الاحتياطى فى راس المال بالقيد التالـــى :

xx من حـ/ الاحتياطـــى العام
xx الى حـ/ راس المـــــال
xx (أ)
xx (ب)

وايا كانت الطريقة التى يتفق عليها الشركاء لتعلية نصيب كل منهم فى راس المال يجب ان يسددوا اولا ارصـــــدة حساباتهم الجارية المدينه لان بقائها يتعارض مع تعزيز المركز المالى وهو الهدف من زيادة راس المال (او يخفض بهـا اولا انصبتهم فى راس المال قبل تقديم الزيادة).

<u>مثـــــال :</u>

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن ويقتسمان الارباح والخسائـــر بالتساوى وفيما يلى ميزانية الشركة فى ١٩٨٧/١٢/٣١ :

<u>الاصـــــول</u> : (المبالغ بالجنيهات) :
٣٠٠٠ الات - ١٦٠٠ اثاث - ٣٦٢٠ بضاعة - ٣٢٠٠ مدينون - ٢٠٠ جارى (أ) - ٨٠٠ بنك .

<u>الخصـــــوم</u> : (المبالغ بالجنيهات) :
٥٠٠٠ راس المال(٣٠٠٠ حصه (أ) ، ٢٠٠٠ حصه (ب)) - ١٠٠٠احتياطى عام - ١٧٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ١٣٥٠ مخصص اهلاك آلات - ١٥٠مخصص اهلاك اثاث - ٢٤٠ حـ/جارى "ب" - ٥٠٠ قرض "أ"- ٤٠٠٠دائنون.

وفى تاريخة قرر الشركاء زيادة راس المال الى ١٠٠٠٠ جنيـــه على ان تقسم الزيادة فى راس المال بين الشريكين بالتساوى وقد تم الإتفاق على مايلـــــى :

(١) يعلى الاحتياطى العام لحساب راس المال .
(٢) يقدم الشريك (١) آلات قدرت قيمتها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .
(٣) يدفع كل شريك المستحق عليه نقدا فى بنك الشركة على ان تدخل ارصدة الحسابات الجارية للشريكين وكذلك قرض الشريك (١) فى التســــوية .

والمطلـــــوب :

(١) عمل قيود اليومية اللآزمة لتنفيذ الإتفاق .
(٢) تصوير حساب راس المال بعد هذا التعديل .
(٣) تصوير الميزانية بعد تعديل راس المـــال .

الحــــــــل :

تمهيد حســـــــابى :

الزيادة المطلوبة فى راس المال ١٠٠٠٠ ـ ٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه الزيادة سوف تقسم بالتساوى على الشريكين فان كل شريك مطلوب منـــه ان يساهم فى الزيادة بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه بحيث تصبح حصة (١) فـــــى راس المال ٣٠٠٠ +٢٥٠٠ = ٥٥٠٠ جنيه وحصة (ب) ٢٠٠٠ +٢٥٠٠ = ٤٥٠٠ ج

(١) **قيود اليوميــــة :**

١٠٠٠ من حـ/ العقار
٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
٥٠٠ من حـ/ قرض الشريك (١)
٧٠٠ من حـ/ البنـــــك
٢٥٠٠ الى حـ/ راس المال (١)
٢٠٠ الى حـ/ جـــــارى (١)
تسوية مركز الشـــــــــريك (١)

ويلاحظ على هذا القيد ان حـ/ راس المال يجب ان يكون دائنـا بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه وهى الزيادة المتفق عليها كما ان حـ/جـــــارى الشريك (١) جعل دائنا بمبلغ ٢٠٠ جنيه وذلك لانه يجب اقفاله ، وعلى ذلك فان الشريك مطلوب منه أن يسدد نقدا مبلغ ٧٠٠ جنيه علاوة علــى ماقدمه من عقار ، ومن نصيبه فى الاحتياطى ، وقيمة القرض الذى تـم تحويله الى راس المال .

٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
٢٥٠ من حـ/ جـــــارى (ب)
١٧٥٠ من حـ/ البنـــــك
٢٥٠٠ الى حـ/ راس المــــال (ب)
تسوية مركز الشريـــــــــــك (ب)

حـ/ راس المال بعد التعديل

المجموع	ا	ب	بيان	المجموع	ا	ب	بيان
				٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	رصيدمنقـول
				٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من مذكورين
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠	رصيدمرحل (ميزانية عمومية)				
١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٤٥٠٠		١٠٠٠٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠	

الميزانية بعد تعديل راس المال

		أصول ثابتـــــد			**رأس المال**
	٤٠٠٠	آلات		٥٥٠٠	(ا)
	١٣٥٠	ـ م .أهلاك آلات		٤٥٠٠	(ب)
٢٦٥٠			١٠٠٠٠		
	١٦٠٠	اثاث	٤٠٠٠		دائنـــــون
	١٥٠	ـ م .ك. اثاث			
١٤٥٠					
		أصول متداولـــة			
٣٦٢٠		بضاعـــــة			
	٣٢٠٠	مدينـــــون			
	١٧٠	م .د .م .فى تحصيلها			
٣٠٣٠					
٣٢٥٠		بنـــــــك			
١٤٠٠٠			١٤٠٠٠		

* **ملاحظات على الميزانيـــة :**

(١) يلاحظ أن أرصدة الحسابات الجارية للشركاء قد تلاشت حيث تمت تسويتها مع حـ/ راس المال وقد تلاشى ايضا حـ/ قرض الشريك لنفس السبـــب .

(٢) تم توزيع الاحتياطى العام بين الشريكين بنسبة الاربـــــاح والخسائر واستخدام نصيب كل شريك فى زيادة راس ماله .

(٣) تأثر رصيد حـ/البنك بما دفعه كل شريك . حيث أصبح كمايلى :

حـ/ البنـــــك

٨٠٠	رصيد منقـــــول	٣٢٥٠	رصيد مرحـــــل
٧٠٠	الى مذكوريـــــن		
١٧٥٠	الى حـ/ راس المال (ب)		
٣٢٥٠		٣٢٥٠	

المبحث الثانى

تخفيض رأس المال

يتم تخفيض راس المال بناء على اتفاق الشركاء فى احدى الحالات الآتية :

(١) **وجود أموال بوفرة تزيد عن حاجة العمل بالشركة :**

وذلك فى صورة سائلة مما يجعلها معطلة وغير مستغلة فيقرر الشركاء تخفيض رأس المال وسحبها ويكون القيد كمايلى:

xxx		من حـ/ راس المال
		(أ) xx
		(ب) xx
		....
	xxx	الى حـ/ البنك
		تخفيض راس المال وسحب نصيب كل شريك فى التخفيض نقدا .

(٢) **وجود أرصدة مدينة للحسابات الجارية للشركاء لعدة سنوات :**

وذلك نتيجة لتوالى الخسائر او لمسحوبات الشركاء فيقرر الشركاء تخفيض انصبتهم فى راس المال بارصدة حساباتهم الجارية ويكون القيد كما يلى :

xxx		من حـ/ راس المال
		(أ) xx
		(ب) xx
		....
	xxx	الى حـ/ جارى الشركاء
		(أ) xx
		(ب) xx
		....
		تخفيض نصيب كل شريك فى راس المال برصيد حسابه الجارى المدين .

(٣) **ظهور أرصدة بالدفاتر بقيمة اكبر من قيمتها الحقيقية :**

وذلك نتيجة لعدم استهلاكها بالمعدلات المناسبة او اى سبب آخر كتعلية حـ/ الاصل بالمصروفات الايرادية مثل مصاريف الصيانة مثلا وعلى ذلك يكون رقم صافى الاصول (وبالتالى راس المال) مقوما باكثر من قيمته الحقيقية .

ولتصحيح هذا الوضع يقرر الشركاء تخفيض راس المال بالفرق بين القيمة الدفترية للأصول وقيمتها الحقيقية ويتم ذلك عن طريق فتح حـ/ اعادة التقدير - السابق شرحه - ويوزع رصيد هذا الحساب (المدين) على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وتكون النتيجة ظهور أرصدة مدينة بحساباتهم الجارية يخفض بها أنصبتهم فى رأس المال (يجوز أن يخفض رأس المال مباشرة بخسارة اعادة التقدير اذا أتفق الشركاء على ذلك) .

مثـــــال :

أ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى وكانت ميزانية الشركة فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨١ كما يلـــى:

الاصـــول : (المبالغ بالجنيهات):
١٣٠٠ اثاث - ٤٠٠٠ بضاعة - ٥٠٠٠ مدينون - ١٠٠٠ أوراق مالية - ١٥٠ جارى (أ) - ٢٠٠ جارى (ب) - ١٠٠ جارى (جـ) - ٨٣٠ بنـــك

الخصـــوم : (المبالغ بالجنيهات):
٨٠٠٠ رأس المال (٢٥٠٠ (أ) ، ٣٠٠٠ (ب) ، ٢٥٠٠ (جـ)) ٤٠٣٠ دائنون - ٣٥٠ مخصص اهلاك اثاث - ٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلهـــا .

وقد قرر الشركـاء تخفيض رأس المال الى ٦٧٢٠ جنيه على أن يحتفظوا بنفس نسبة أنصبتهم فى رأس المال الشركة ، (مقدار التخفيض يوزع بنسبة رأس المال)

واتفقوا على مايلـــى :
(١) تقدر البضاعة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيـــه بعد استبعاد بضاعة تالفة بمبلغ ٤٠٠ .
(٢) يقدر الاثاث بمبلغ ٧٥٠ جنيه مع اجراء التسوية عن طريق مخصص الاهـــلاك .
(٣) يوجد دين معدوم قدره ١٠٠ جنيه ،ويقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلهـــا بمبلغ ٣٠٠ جنيه .
(٤) القيمة الحالية للآوراق المالية ٩٠٠ جنيه .
(٥) يقوم كل شريك بسداد أو سحب النقص أو الزيادة عن نصيبه فى رأس المال المحدد طبقا للاتفاق .

والمطلـــوب :
(١) قيود اليومية لتنفيذ ماسبق .
(٢) تصوير حـ/ اعادة التقديـــر .
(٣) تصوير حـ/ جارى الشركاء .
(٤) تصوير حـ/ رأس المال بعد قرار التخفيض .
(٥) الميزانية العمومية بعد أجراء التعديـــل .

الحـــل :

(١) قيود اليوميـــــــــة :

٩٠٠		من حـ/ اعادة التقديـــــر
	٤٠٠	الى حـ/ البضـــــاعة
	٢٠٠	الى حـ/ مخصص املاك الاثاث
	١٠٠	الى حـ/ المدينـــــون
	١٠٠	الى حـ/ م. الديون المشكوك فيها
	١٠٠	الى حـ/ م. هبوط اسعار ا.مالية
		اثبات خسائر نقص الاصول وزيادة الخصـــوم
٣٠٠		من حـ/ جارى (ا)
٣٠٠		من حـ/ جارى (ب)
٣٠٠		من حـ/ جارى (جـ)
	٩٠٠	الى حـ/ اعادة التقديـــــر
		توزيع خسائر اعادة التقدير على الشركاء
١٣٥٠		من حـ/ راس المـــــال
		٤٥٠ (ا)
		٥٠٠ (ب)
		٤٠٠ (جـ)
	١٣٥٠	الى حـ/ جارى الشركـــاء
		٤٥٠ (ا)
		٥٠٠ (ا)
		٤٠٠ (جـ)
		تخفيض انصبة الشركاء فى راس المـــــال بارصدة حساباتهم الجاريـــــة .
٧٠		من حـ/ البنـــــك
	٧٠	الى حـ/ راس المـــال
		٥٠ (ا)
		٢٠ (ب)
		دفع الشركاء مايكمل انصبتهم فــى راس - المال حسب الاتفاق .

حـ/ اعادة التقديـــــر

٤٠٠	الى حـ/ البضـــــاعة	٩٠٠	رصيـــد مرحل (خسائر اعادة التقدير)
٢٠٠	الى حـ/ مخصص املاك الاثاث		
١٠٠	الى حـ/ المدينين		
١٠٠	الى حـ/ م .د . مشكوك فيها		
١٠٠	الى حـ/ م .هبوط .ا.ا .مالية		
٩٠٠		٩٠٠	
٩٠٠	رصيد منقـــول	٣٠٠	من حـ/ جـــارى (ا)
		٣٠٠	من حـ/ " (ب)
		٣٠٠	من حـ/ " (جـ)
٩٠٠		٩٠٠	

حـ/جارى الشركـــــاء

ا	ب	جـ	بيـــــان	ا	ب	جـ	بيـــــان
١٥٠	٢٠٠	١٠٠	رصيد منقـــول	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	من حـ/رأس المال
٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	الىحـ/ا .التقدير				
٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠		٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	

حـ/ رأس المال بعدالتخفيض

مجموع	ا	ب	جـ	بيـــــان	مجموع	ا	ب	جـ	بيـــــان
١٣٥٠	٤٥٠	٥٠٠	٤٠٠	الىحـ/جارى الشركاء	٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	رصيدمنقـــول
٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيد مرحل					
٨٠٠٠	٢٠٥٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠		٨٠٠٠	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	رصيد مرحل بعدالتعديل ميزانيـــة عمومَيـــة	٦٦٥٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢١٠٠	رصيدمنقول
					٧٠	٥٠	٢٠	—	من حـ/البنك
٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠		٦٧٢٠	٢١٠٠	٢٥٢٠	٢١٠٠	

الميزانية العمومية بعد تخفيض رأس المال

		أصول ثابتـــه :			رأس المال
	١٣٠٠	أثاث		٢١٠٠	(ا)
	٥٥٠	– م.ك. أثاث		٢٥٢٠	(ب)
٧٥٠				٢١٠٠	(جـ)
		أصول متداولـــة	٦٧٢٠		
٣٦٠٠		بضاعة	٤٠٣٠		دائنـــــون
	٤٩٠٠	مدينون			
	٣٠٠	– م.د.م.فيها			
٤٦٠٠					
	١٠٠٠	أوراق مالية			
	١٠٠	– م.هبوط أسعار			
٩٠٠		أوراق ماليـــة			
٩٠٠		بنـــــك			
١٠٧٥٠			١٠٧٥٠		

الفصل الرابع

التغيير فى أسس توزيع الأرباح والخسائر

يمكن للشركاء الاتفاق فيمابينهم على تعديل اسس توزيع الارباح والخسائر (والنص على ذلك فى عقد الشركة الجديد) ليس فقط عن السنوات اللاحقة للاتفاق وانما امتدادا لتطبيق هذا التعديل باثر رجعى .

اولا : **الاتفاق على تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر باثر رجعى :**

يتم التعديل بتصوير مذكرة تسوية فى كشوف خارجيـة لتوزيع الربح او الخسارة فى السنة او السنوات التى يـراد تعديلها وفقا للاتفاق الجديد ، ومقارنتها بالمبالغ التـى قيدت لحساب الشركاء طبقا للاتفاق القديم ،وحصر الفروق الموجبة والسالبة تمهيدا لاجراء التسويات المحاسبية اللازمة ، وفى هذا الصدد يجب مراعاة تساوى مبالغ فروق التسوية المستحقة علـى بعض الشركاء للمبالغ المستحقة للبعض الآخر ،وقد يقترن تعديل أسس توزيع الارباح والخسائر باكتشاف اخطاء فى قياس وتوزيع ارباح او خسائر شركة التضامن او التوصية البسيطة عـن سنوات سابقة ولايكتشفها الشركاء الا فى سنوات لاحقة ،مثل الخطا فـى احتساب عبء اهلاك الاصول الثابته ،او فى تقويم المخزون السلعى اوفى احتساب الفائدة على راس المال او على مسحوبات الشركاء مما يتطلب حصر فروق تعديل أسس توزيع الارباح والخسائـر بالاضافة الى الفروق المرتبطة بالخطا المكتشف واجراء المعالجات المحاسبية اللازمة لتسوية هذه الفروق .

مثـــــال :

ا ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائـر بنسبة ٢ : ١ : ١ على التوالى وقد اتفق الشركاء فى اول يناير سنـة ١٩٨١ على تعديل اساس توزيع الارباح والخسائر بحيث يمنح الشريك (ا) مرتباسنويا قدره ٧٠٠ جنيه على ان تصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر بـين الشركاء بالتساوى ،وعلى ان يطبق ذلك الاتفاق باثر رجعى اعتبارا من ١٩٧٨ ، فاذا علمت ان ارباح وخسائر الشركة خلال السنوات موضـع الاتفاق كانت كما يلـــــى :

١٩٧٨	:	خسارة (٣٢٠٠ جنيه)
١٩٧٩	:	ربـــح (٨١٠٠ ،،)
١٩٨٠	:	،، (٧٢٠٠ ،،)

والمطلوب :

اعداد مذكرة التسوية اللازمة لبيان فروق التسوية واجراء قيود اليومية لاثبات هذه الفروق .

الحـــل :

اجمالى ربح السنوات الثلاث = (-٣٢٠٠) + ٨١٠٠ + ٧٢٠٠ =١٢١٠٠ج

(أ) أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق القديم (٢:١:١) :

اجمالى الربح الصافى	(أ)	(ب)	(جـ)
١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥

(ب) أرباح وخسائر السنوات الثلاث طبقا للاتفاق الجديد (النسبة بين الشركاء بالتساوى) :

بيان	اجمالى	(أ)	(ب)	(جـ)
مرتب الشريك (أ) (٧٠٠ ج × ٣ سنوات)	٢١٠٠	٢١٠٠	—	—
خسارة السنة الاولى بعد خصم المرتب (٣٢٠٠ ← ٧٠٠)	٣٩٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠	١٣٠٠
ربح السنة الثانية بعد خصم المرتب (٨١٠٠ – ٧٠٠) .	٧٤٠٠	٢٤٦٧	٢٤٦٧	٢٤٦٦
ربح السنة الثالثة بعد خصم المرتب المرتب (٧٢٠٠ – ٧٠٠)	٦٥٠٠	٢١٦٧	٢١٦٦	٢١٦٧
الارباح طبقا للاتفاق الجديد (قبل خصم المرتب)	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣

(جـ) كشف فروق تسوية الارباح بين الشركاء :

بيان	اجمالى	(أ)	(ب)	(جـ)
أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق للاتفاق الجديد (البند "ب")	١٢١٠٠	٥٤٣٤	٣٣٣٣	٣٣٣٣
أرباح السنوات الثلاث طبقا للاتفاق للاتفاق القديم (البند "أ")	١٢١٠٠	٦٠٥٠	٣٠٢٥	٣٠٢٥
فروق التسوية	—	(٦١٦)	٣٠٨+	٣٠٨ +

يتبين من كشف فروق التسوية أن الشريك (أ) قد تأثر نتيجة هذا التعديل بمبلغ ٦١٦ جنيه ،أما الشريكين (ب)،(جـ) فقد زاد كل منهما بمقدار ٣٠٨ جنيه لهذا يجرى قيد تسوية لتعويض الشريك (أ) بهذا المبلغ كالآتى :

٦١٦ من حـ/ جارى الشركاء
٣٠٨ (ب)
٣٠٨ (جـ)
٦١٦ الى حـ/ جارى الشركاء
٦١٦ (أ)

ثانيا : الاتفاق على تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر فى السنوات اللاحقة للاتفاق :

قد يتفق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر ،وفى هذه الحالة قد يتفق الشركاء على فحص المركز المالى بما يترتب عليه من اعادة التقدير ، كما ان الامر يستدعى اجراء تسوية لحقوق الشركاء بخصوص شهرة المحل والاحتياطى العام وبوليصة التامين على الحياة .

(١) **اعادة تقدير عناصر المركز المالى :**

سبق ان اوضحنا ان "حساب اعادة التقدير" يجعل مدينا بالخسائر ودائنا بالارباح ،وتوزع نتيجة هذا الحساب على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر القديمة (اى قبل اجراء التغيير)

(٢) **معالجة شهرة المحل فى حالة تغيير نسبة التوزيع :**

اذا اتفق الشركاء على وجود شهرة المحل فان الخطوة التالية لذلك هى تقديرها (كما سبق ان اوضحنا) .

وتكون معالجة الشهرة عند تغيير نسبة التوزيع حسب اتفاق الشركاء ، فقد يتفقوا على اثبات الشهرة فى الدفاتر كما قد يتفقوا على عدم اثباتها فى الدفاتر .

ا - **اتفاق الشركاء على اثبات الشهرة فى الدفاتر :**
يتم ذلك بان يفتح حساب خاص للشهرة يجعل مدينا بالقيمة المتفق عليها مع جعل حساب راس المال دائنا ،وذلك على اساس النسبة قبل التغيير .

مثال :
ا، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٢ :١ اتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح بالتساوى وبفرض ان الشهرة قدرت بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ولم يكن لها رصيد بالدفاتر .
فالمطلوب - اجراء قيود اليومية بفرض ان الشركاء اتفقوا على اثبات الشهرة بالدفاتر .

الحل :

٣٠٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	٣٠٠٠	الى حـ/ راس المال ٢٠٠٠ (ا) ١٠٠٠ (ب) اثبات شهرة المحل وتوزيعها بنسبة ٢ :١

ب - **اتفاق الشركاء على عدم اثبات الشهرة :**
فى هذه الحالة يتعين اجراء قيد تسوية بمقدار الزيادة (او النقص) فى ملكية كل شريك فى الشهرة نتيجة لتغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر .

مثـــــال :
بفرض أن الشريكان فى المثال السابق اتفقا على عدم اثبــات الشهرة فى الدفاتر . فالمطلوب اجراء قيود اليومية اللازمــة .

الحـــل :
فى هذه الحالة من الضرورى أن تتم التسوية كما يلـــى :

بيــــــــان	أ	ب
توزيع الشهرة بالنسبة الجديدة (١ : ١)	١٥٠٠	١٥٠٠
،، ،، ،، القديمة (٢ : ١)	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٥٠٠ ـ	٥٠٠ +

ويكون قيد التسوية كالآتـــــى :

٥٠٠		من حـ/ جــــارى (ب)
	٥٠٠	الى حـ/ جــــارى (أ)
		تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة بسبب تغيير نسبة التوزيع

ويلاحظ على القيد السابق أن التسوية تتم من خلال الحسابــات الجارية للشركاء أى أن هذا القيد لم يترتب عليه (قبض أو دفع) كذلك لايترتب على القيد السابق اظهار شهرة المحل بالدفاتر .

(٣) معالجة الاحتياطى العـــام :

وفى هذا الصدد أيضا هناك احتمالين هما :
أ ـ اتفاق الشركاء على توزيع الاحتياطى العـــام .
ب ـ اتفاق الشركاء على الابقاء على الاحتياطى العام دون توزيع .

وطبقا للاحتمال الاول يتم توزيع الاحتياطى العام علـى الشركاء ويجرى القيد التالـــى :

xx		من حـ/ الاحتياطى العـــام
	xx	الى حـ/ جارى الشركـــاء
		(أ) xx
		(ب) xx

وقد تم توزيع الاحتياطى العام على الشركاء بنسبة توزيـــع الارباح والخسائر قبل التغيير ، أما الاحتمال الثانى فيتم أجـــراء تسوية بين حقوق الشركاء كما سبق أن أوضحنا بالنسبة لشهرة المحل .

مثـــــــال :
أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ اتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح ٢ : ٣ : ٢على التـوالى ، ولنـفرض وجود احتياطى عام رصيده ٣٥٠٠ جنيه .
فالمطلوب اجراء قيود اليومية فى الحالات الآتيـــــة :

أ ـ بفرض ان الشركاء اتفقوا على توزيع الإحتياطى العام .
ب ـ بفرض أن الشركاء اتفقوا على الإبقاء على الإحتياطى العام دون توزيـــــع .

الحـــل :

(أ) اتفاق الشركاء على توزيع الإحتياطى العام :

٣٥٠٠ من حـ/ الإحتياطى العـــام
٣٥٠٠ الى حـ/ جارى الشركـــاء
١٧٥٠ (أ)
١٠٥٠ (ب)
٧٠٠ (جـ)
توزيع الإحتياطى العام بنسبة ٥ : ٣ : ٢

(ب) اتفاق الشركاء على البقاء على الإحتياطى العام دون توزيع :
يتعين فى هذه الحالة تسوية مراكز الشركاء كما يلى:

	أ	ب	جـ
توزيـع أ.عام بالنسبة الجديدة (٢ : ٣ : ٢) ،، أ.عام ،، القديمة (٥ : ٣ : ٢)	١٠٠٠ ١٧٥٠	١٥٠٠ ١٠٥٠	١٠٠٠ ٧٠٠
	٧٥٠ ـ	٤٥٠ +	٣٠٠ +

وتكون قيد تسوية حقوق الشركاء كما يلـــى :

٧٥٠ من حـ/ جارى الشركـــاء
٤٥٠ (ب)
٣٠٠ (جـ)
٧٥٠ الى حـ/ جارى الشريـــك (أ)
تسوية حقوق الشركاء فى الإحتياطى بسبب تغيير نسبة التوزيع

(٤) معالجة بوليصة التامين على الحياة :

فى حالة اتفاق الشركاء على تغييرنسبة توزيع الارباح والخسائر وكانت هناك بوليصة تامين على حياة الشركاء فـان هناك عدة احتمالات :

(١) **اذا كان قسط التامين يعالج محاسبيا كمصروف رأسمالي:**
فى هذه الحالة فان رصيد البوليصة يتمثل فى مجموع الاقساط المدفوعة وبالتالى تظهر البوليصة فى الميزانية غير معبرة عن الواقع الفعلى ،لذلك يتعين تخفيض رصيدها الى مايعادل قيمتها الحالية .وتكون المعالجة المحاسبية كالآتـــى :

xxx من حـ/ جارى الشركاء
(أ)
(ب)
(جـ)
xxx الى حـ/ بوليصة التامين على الحياة
تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية

مثـــــال :
أ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ،ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى ،اتفقوا على تغيير هذه النسبة بحيث تصبح ٤:٣:٣ ، وبفرض ان رصيد بوليصة التامين على الحياة فى الدفاتر ١٦٠٠ جنيه (عبارة عن ٨ اقساط قيمة القسط ٢٠٠ جنيه)، فاذا علمت ان القيمة الحاليـــة للبوليصة ١٠٠٠ جنيه .
فالمطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمـــة .

الحـــل : قيود اليوميـــة

٦٠٠		من حـ/ جارى الشركاء ٢٠٠ (أ) ٢٠٠ (ب) ٢٠٠ (جـ)
	٦٠٠	الى حـ/ بوليصة التامين على الحياة تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية بمناسبة تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر .

(ب) **اذا كان قسط التامين على الحياة يعالج كمصروف ايرادى**
فى هذه الحالة لايكون للبوليصة رصيد فـــى الدفاتر وبالتالى تمثل أصل مستتر ،وتعالج حسب اتفاق الشركاء وبنفس طريقة معالجة الشهرة المستترة ،فقد يتفق الشركاء على أظهار البوليصة بالكامل وفى هذه الحالة يجعل حـ/ البوليصة مدينا وحـ/ جارى الشركاء دائنا وتوزع قيمة البوليصة على الشركاء بنسبة توزيع ا،خ قبل التغيير ، كما قد يتفق الشركاء على عـــدم اظهارقيمة البوليصة بالدفاتر والابقاء عليها مستترة وهنا يجب اعداد مذكرة تسوية لحقوق الشركاء نتيجـــة لتغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر (وتعالج كماسبق ان بيننا عند شرح شهرة المحل).

(جـ) اذا كانت الاقساط تعالج سنويا على اساس تقويــــم الوليصة بقيمتها الحاليــة :

الامر فى هذه الحالة لايحتاج الى تسويــة لان تاريخ قرار تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر يكون عادة فى سنة مالية معينة .

فى نهاية هذا الجزء من الدراسة نود ان نؤكـــد ان تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر من المشاكل الهامة والتى غالبا ماتحدث فى الواقع العملى وسوف نتعرض لها مرة اخــرى عند شرح مشاكل الانضمام والانفصال فى الفصل التالـــى .

الفصل الخامس

التغير فى أشخاص الشركاء

مقدمـــــــــة :

ان تغيير اعضاء الشركة ، بانضمام شريك جديد او اكثر اليها او انسحاب شريك او اكثر منها ، يعد من وجهة النظر القانونية حلا للشركة الاصلية وخلقا لشركة جديدة . وبعبارة اخرى ، فان شروط العقد الصلى بصفتها هذه تصبح غير ملونه للخلفاء من الشركاء .

غير انه يلاحظ من وجهة أخرى ، أن تغير الشركاء لايؤثرفى ذاته على بقاء الشركاء واستمرارها ، سوى تاثيرا أسميا ، اذ قد تستمر الشركة فى مزاولة أعمالها ، دون اى خلاف يذكر بينها وبين سابقتها .

ولما كان يهم الغير ان يعلم بما قد يطرا على العقد من تعديلات تمس مصالحه ، كما يهم العلم بقياس الشركة ، لذلك أوجب القانون ، عند حدوث اى تعديل او تبديل فى شروط العقد التى يكون للغير شان فيها ، ان تستوى نفس الاجراءات المقرر أتباعها فى تكوين الشركة وهى أن يثبت التعديل باقرار كتابى ،وأن يشهر بنفس الطريقة التى أشهر بها ملخص العقد الاصلى (المادة ٥٠٧ من القانون المدنى) وذلك حتى يحاط الجمهور علما بعقدالشركة وبكل مايدخل عليه من تعديل ومن الطبيعى ايضا اجراء قيود فى دفاتر الشركة لاثبات الوضع الجديد (بعد الانضمام أو الانفصال) وآثاره .

ويتناول هذاالفصل المشاكل المحاسبية لانضمام شريك أو انفصال شريك وذلك من خلال مبحثين همـــــا :

المبحث الاول : انضمام شريك جديد الى الشركة .

المبحث الثانى : انفصال شريك من الشركة .

المبحث الأول

مشاكل انضمام شريك جديد للشركة

قد يتفق الشركاء على ضم شريك جديد اليهم بسبب كفاة أو خبرة تتوافر لديه أو لسبب حاجاتهم الى عون مالى ، أو القضاء على منافسته وتوحيد جهودهم وتتفق الشركة مع الشريك على التعديلات التى تطرأ على عقد الشركة مثل تعديل رأس المال وما يدفعه الشريك مقابل الانضمام ، وعلى نسب توزيع الأرباح والخسائر ويتم الاتفاق على أساسيين :

(١) أن تقبل ميزانية الشركة على ما هى عليه بدون تغيير فى القيم الدفترية للأصول والخصوم ، وفى هذه الحالة لا تجرى أى تعديل للقيم الدفترية لأصول أو خصوم الشركة ، الا أنه يجب أن يلاحظ أنه اذا كانت هناك أرباح أو خسائر لم يتم توزيعها على الشركاء ، فانها تكون جزءا من حقوق الشركاء القدامى ، ومن ثم فانها توزع عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل انضمام شريك جديد .

وتكون حصة الشريك الجديد أما فى صورة نقدية أو فى صورة عينة كما يلى:

xx من ح/ البنك (أو الأصول)

xx الى ح/ رأس المال (حصة الشريك الجديد) .

(٢) الانضمام على أساس اعادة التقدير :

يتم بالاضافة لما سبق تصوير ح/ اعادة التقدير وجعله مدينا بالخسائر ودائنا بالأرباح ومن البديهى توزيع نتيجة اعادة التقدير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل انضمام الشريك الجديد .

وسوف أتعرض الى مشكلات الانضمام التى يجب أن يضعها المحاسب فى اعتباره حتى يستطيع اجراء القيد المحاسبى السليم لما يواجهه من مشكلات تتطلب الحل .

مشاكل الانضمام :

تثار المشكلات الآتية عند انضمام شريك :

(١) الانضمام على أساس اعادة التقدير .

(٢) معالجة شهرة المحل عند انضمام الشريك .

(٣) معالجة الاحتياطى العام عند انضمام الشريك ٠
(٤) معالجة بوليصة التأمين عند انضمام الشريك ٠
(٥) تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء ٠

وسوف نعرض تلك المشكلات بشئ من التفصيل هذا مع مراعاة أنه قد يتفق الشركاء عند انضمام شريك الى الشركة على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر أو عدم تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر وسأعالج مشاكل الانضمام على ضوء كل من هذين الاحتمالين :

(١) مشكلة اعـادة التقديـر

كما سبق أن بينا أن اثبات نتائج اعادة التقدير تتم بجعل حـ/أ تقدير مدينا بالخسائر ودائنا بالأرباح ومن البديهى أن توزيع نتائج اعادة التقدير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة بين الشركاء القدامى فقط ، وبذلك لا يشارك الشركاء الجدد فى الأرباح التى نتجت عن اعادة التقدير كما لا يتحملون فى الخسائر حيث لا ذنب لهم فى تحقيقها ، ولا شك أن اعادة تقدير الأصول والخصوم وتعديل ذلك أمر ضرورى ولازم لتحقيق العدالة بين الشركاء عند الانضمام ٠

ولكن المشكلة التى قد تواجهنا فى هذا المجال وهو اعادة التقدير أنه قد يتفق الشركاء على اعادة تقدير الأصول والخصوم وعدم اثبات ذلك التعديل فى الدفاتر لذلك نظرا لعدم تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم لتتمشى مع القيمة الحقيقية لها فان تسوية الوضع تتم بأن يدفع الشريك المنضم نصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الأصول الى الشركاء القدامى بعد توزيعه بينهم بالنسبة التى توزع بها الأرباح والخسائر ، ويعوض الشركاء القدامى المنضم بمقدار نصيبه فى النقص فى قيمة صافى الأصول بطريقة أو بأخرى ٠

مثـال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى ، قررا ضم الشريك جـ على أن يدفع ٦٠٠٠ جنيها نقدا فى حصته فى رأس المال وأن يشارك فى الأرباح بمقدار الربع ، فاذا علمت أن ميزانية الشركة قبل الانضمام كانت كالآتى :

٨٠٠٠	آلات			رأس المال
٨٠٠٠	بضاعة			(أ) ١٠٠٠٠
٦٠٠٠	مدينون	١٨٠٠٠		(ب) ٨٠٠٠
٢٠٠٠	بنك	٦٠٠٠		دائنون
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠		

أنه تم تقويم الآلات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه والمدينين بنفس القيمة الدفترية ، كما تبين أن رقم الدائنين يتضمن دينا قدره ١٠٠٠ جنيه لم يعد مستحقا على الشركة ٠

تقرر عدم اثبات التعديل فى الدفاتر ٠

والمطلوب :

(١) بيان كيفية تسوية حقوق الشريكين بمناسبة الانضمام ٠

(٢) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات التسوية ٠

((الحل))

(١) بيان كيفية تسوية حقوق الشركاء :

الزيادة فى قيمة الأصول وفقا للتقويم :

آلات	٤٠٠٠	
بضاعة	٣٠٠٠	٧٠٠٠

النقص فى قيمة الخصوم :

دائنون	١٠٠٠
اجمالى الزيادة فى قيمة صافى الأصول :	٨٠٠٠

والواقع أن هذه الزيادة تخص الشريكين أ ، ب وحدهما ولهما الحق فى اثبات هذه الزيادة فى حساباتهم الجارية ، أو ح/ رأس المال ، غير أنه يترتب على انضمام الشريك ج الى الشركة وعدم تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم أن يصبح للشريك المنضم نصيب فى هذه الزيادة يتفق مع نصيبه فى الأرباح (الربع) ٠

لذلك يتعين عليه أن يعوض الشريكين أ ، ب بمقدار ما فقدوه من حق على هذه الزيادة بمناسبة انضمامه ، ويتم احتساب التعويض كالآتى : (٨٠٠٠)

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة بعد الانضمام بنسبة ٣:٣:٢	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
توزيع الزيادة قبل الانضمام بالتساوى	٤٠٠٠	٤٠٠٠	
الفرق يمثل ما فقده أ ، ب وما كسبه جـ	- ١٠٠٠	- ١٠٠٠	+ ٢٠٠٠

ولهذا فان التسوية اللازمة لتحقيق العدل من الشركاء فى حالة عدم الرغبة فى تعديل القيم الدفترية للأصول والخصوم يتطلب أن يدفع الشريك (جـ) المنضم مبلغ ٢٠٠٠ جنيه الى كل من أ ، ب ٠

(٢) قيود اليومية اللازمة لاثبات التسوية بين الشركاء :

(أ) اذا تم دفع المستحق لكل شريك مباشرة فلا تجرى أية قيود فى دفاتر الشركة ٠

(ب) اذا تم الدفع نقدا الى الشركة فان القيود اللازمة لاثبات الدفع تكون كالآتى :

٢٠٠٠ من حـ/ البنك

الى مذكورين

١٠٠٠ حـ/ جارى (أ)

١٠٠٠ حـ/ جارى (ب)

اثبات ما دفعه (جـ) تعويضا لكل من أ ، ب

(جـ) اذا لم يتمكن (جـ) من دفع المستحق عليه نقدا فقد يتفق مع شريكيه على اعتبار المستحق قرضا فى ذمة الشركة وتجرى القيد الآتى :

٢٠٠٠ من حـ/ قرض الشريك (جـ)

الى مذكورين

١٠٠٠ حـ/ جارى (أ)

١٠٠٠ حـ/ جارى (ب)

واذا أسفر التقويم عن نقص فى صافى الأصول عن القيمة الدفترية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ولم يرغب الشركاء فى تعديل القيمة الدفترية ، تجرى التسوية بينهم بالقيد الآتى :

٢٠٠٠ من حـ/ الحسابات الجارية (أو حـ/ رأس المال)
١٠٠٠ الشريك (أ)
١٠٠٠ الشريك (ب)
٢٠٠٠ الى حـ/ رأس المال أو حـ/ جارى الشريك (جـ)

تعديل الأصول والخصوم مع تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر :

مثـال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقرر ضم الشريك (جـ) الى الشركة على أن يقدم حصته فى رأس المال قدرها ٣٠٠٠ نقدا واتفق علـى أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

والمطلوب :

(١) القيمة الدفترية لصافى الأصول تساوى القيمة الحقيقية لها .
(٢) القيمة الدفترية لصافى الأصول تقل عن القيمة الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ ج .
(٣) القيمة الدفترية لصافى الأصول تزيد عن القيمة الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ ج.

((الحـــل))

(١) القيمة الدفترية لصافى الأصول تساوى القيمة الحقيقية لها :

فى هذه الحالة لا تحتاج الى تسوية بين الشركاء حيث أن حقوقهم مكفولـة نتيجة لاثبات الأصول والخصوم فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية ، ولا يلزم فى هذه الحالة سوى اجراء القيود المترتبة على المشكلات الأخرى مثـــل الاحتياطى والشهرة والبوليصة وكذلك القيود الخاصة باثبات ســـداد المنضم لحصته فى رأس المال .

(٢) القيمة الدفترية لصافى الأصول تقل عن قيمتها الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ ج :

فى هذه الحالة يتم اثبات تلك التعديلات كما يلى :

٦٠٠٠ من حـ/ اعادة التقدير
الى مذكورين
٣٠٠٠ حـ/ جارى (أ)
٣٠٠٠ حـ/ جارى (ب)

كذلك القيد الخاص باثبات وسداد حصة المنضم لحصته فى رأس المال :

٣٠٠٠ من حـ/ البنك
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)

وعلى ذلك فان تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر ليس لها أى أثر على حقوق الشركاء القدامى فى حـ/ تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم حيث توزع عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة .

أما اذا رأى الشركاء عدم تعديل القيمة الدفترية فان ذلك يؤدى الى وجود أرباح مستترة من حق الشريكين أ ، ب اقتسامها بالتساوى (النسبة القديمة) ولذلك يلزم اجراء تسوية تكون من نتيجتها ضمان عدم مشاركة الشريك (جـ) فى هذه الأرباح المستترة .

ومن ناحية أخرى فان تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر يهدد حقوق الشركاء القدامى فى هذه الأرباح المستترة ، حيث أن هذه الأرباح تخضع توزيعها للنسبة القديمة ، فاذا ما ظلت مستترة ، ورأى الشركاء فى المستقبل تعديل قيمة الأصول والخصوم لتتفق مع قيمتها الحقيقية فان الأرباح الناتجة عن هذا التعديل لابد من توزيعها بين الشركاء أ ، ب ، جـ بنسبة التوزيع الجديدة مما يخل بحقوق الشركاء القدامى ويؤدى الى ظلم البعض واستفادة البعض الآخر ، لذلك يتطلب الأمر عمل مذكرة تسوية لتحديد نصيب كل من الشركاء فى صافى الأصول ومقدار ما يدفعه المنضم فى صافى هذه الأصول (٦٠٠٠ جنيه).

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة فى صافى الأصول على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الزيادة فى صافى الأصول على الشركاء بالنسبة القديمة (التساوى) .	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
	٦٠٠ -	١٢٠٠ -	١٨٠٠ +

يتضح من ذلك أن الشريك (أ) يستحق ٣٠٠٠ جنيه فى صافى الأصول ولكن أصبح يستحق ٢٤٠٠ جنيه نتيجة تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر أى أن سيخسر ٦٠٠ جنيه نتيجة لهذا التغيير ، وكذلك يخسر الشريك (ب) ١٢٠٠ ج ،

ويكسب الشريك (جـ) المنضم مبلغ ١٨٠٠ جنيه حيث أن الشريك (جـ) لم يساهـم في تكوين هذه الأرباح .

لذلك يجب عليه تعويض الشريكين أ ، ب بأن يدفع الى الشريك (أ) مبلـغ ٦٠٠ جنيه والى الشريك (ب) مبلغ ١٢٠٠ جنيه .

فاذا قام بدفع المبلغ اليهم مباشرة فلا يجرى أى قيد فى دفاتر الشركة أما اذا قام بدفع المبالغ الى الشركة فيجرى القيد الآتى :

١٨٠٠ من حـ/ البنك (أو الصندوق)

الى مذكورين

٦٠٠ حـ/ جـارى (أ)

١٢٠٠ حـ/ جـارى (ب)

اثبات دفع الشريك (جـ) لنصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الأصول وفقا للتسوية

(٢) القيمة الدفترية لصافى الأصول تزيد على قيمتها الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ ج:

لا تختلف المعالجة فى هذه الحالة عن الحالة السابقة مع مراعـاة أن هذه الزيادة تمثل خسارة وتعالج على هذا الأساس ، وتطبق القواعد السابق شرحها لتسوية حقوق الشركاء القدامى والجدد بنفس الطريقة كما يلى :

(أ) اذا تقرر تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم يكون القيد :

٦٠٠٠ من حـ/ رأس المال (حـ/ الجارى)

٣٠٠٠ حصة (أ)

٣٠٠٠ حصة (ب)

٦٠٠٠ الى حـ/ اعادة التقدير

اثبات ترحيل رصيد حـ/ اعادة تقدير الشركاء

بالاضافة الى قيد دفع الشريك المنضم فى رأس المال :

٣٠٠٠ من حـ/ البنك (الصنـدوق)

٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (جـ)

(ب) اذا تقرر عدم تعديل القيمة الدفترية للأصول والخصوم تتم التسوية كالآتى :

بيـــــــــان	أ	ب	جـ
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة القديمة (بالتساوى)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
الفـــرق	- ٦٠٠	- ١٢٠٠	+ ١٨٠٠

ويعنى ذلك أن نصيب كل من أ ، ب من الخسارة قد نقص بمقدار ٦٠٠ جنيه و ١٢٠٠ جنيه على التوالى نتيجة لتعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وحيث أنه لا دخل للشريك (جـ) فى هذه الخسارة وهى ١٨٠٠ جنيه نتيجة لانضمامـــــــه، لذلك يلزم تعويضه بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ويتحمل (أ) ٦٠٠ جنيه ، (ب) ١٢٠٠ جنيه وتتم التسوية فى حـ/ رأس المال أو الحسابات الجارية للشركاء ويكون القيـــد كالآتى :

من مذكورين
٦٠٠ حـ/ جـارى (أ)
١٢٠٠ حـ/ جـارى (ب)
١٨٠٠ الى حـ/ جـارى (جـ)
اثبات تسوية حقوق الشركاء

ثم سداد حصة (جـ) فى رأس المال بالقيد الآتى :
٣٠٠٠ من حـ/ البنك (أو الصندوق)
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)
اثبات سداد (جـ) لحصتة فى رأس المال

(٢) مشاكل الشهرة عند انضمام شريك

ان انضمام شريك جديد الى الشركة معناها انضمامه لكيان الشركة القائمة، وقد تبين عند الانضمام أن مقدرة الشركة على تحقيق الأرباح مقدرة غير عاديـــة فى أنها تحقق أرباحا غير عادية وفى هذه الحالة تثار مشكلة الشهرة .

وعادة ما تتم تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة مع باقى الأصول فيعــــــاد

تقويمها مع هذه الأصول وتسوى نتيجة اعادة التقويم كما سبق عند مناقشة موضوع اعادة التقدير ، غير أنه كثيرا ما يحدث أن تعالج الشهرة وتسوى حقوق الشركاء فيها منفصلة عن الأصول الأخرى نظرا لطبيعتها المختلفة ، ولا يؤدى هذا الى اختلاف النتائج ولكن يفضل الطريق الثانى ٠

وسوف نتناول موضوع الشهرة فى كل من الحالتين الآتيتين :

أولا : اذا كانت الشهرة مثبتة فى الدفاتر عند الانضمام ٠

ثانيا : اذا لم تكن الشهرة مثبتة فى الدفاتر عند الانضمام ٠

أولا : الشهرة مثبتة فى الدفاتر عند الانضمام

اذا كانت الشهرة مثبتة فى الدفاتر فان انضمام شريك جديد للشركة سوف يشارك الشركاء الأصليين فى التمتع بما تحققه الشهرة من أرباح غير عادية ولذلك فيكون من حق الشركاء الأصليين مطالبة الشريك المنضم بتعويضهم عن ذلك ، وقد يكون الاتفاق أن يدفع الشريك المنضم نصيبه فى الشهرة أو لا يدفع شيئا لذلك يواجهنا هنا احتمالين :

١) ألا يدفع الشريك الجديد مبلغا اضافيا (بالاضافة لرأسماله) نظير حصته فى الشهرة ٠

٢) أن يدفع الشريك نظير حصته فى الشهرة ٠

ويلاحظ أيضا أنه فى حالة وجود رصيد للشهرة فى الدفاتر الأصلية للشركة قبل الانضمام اعادة تقويمها ، فالشهرة بطبيعتها متقلبة القيمة ، فاذا ظهر فى اعادة التقدير نقص فى قيمة الشهرة الحقيقية عن قيمتها التقديرية يوزع على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة وكذلك العكس عندما تكون القيمة الحقيقية للشهرة أكبر من قيمتها التقديرية فيعالج الفرق كما لو كان شهرة جديدة ٠

مثال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقد انضم اليهما الشريك (ج) وبهذه المناسبة قدرت شهرة المحل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه فاذا علمت أن رصيد شهرة المحل فى الدفاتر وقت الانضمام كانت ٣٠٠٠ جنيه ٠

فالمطلوب اثبات ما يلزم من قيود بفرض :

١) ألا يدفع الشريك الجديد شيئا فى الشهرة ٠
٢) أن يدفع الشريك المنضم حصته فى الشهرة وتبقى كما هى (بقائها بالقيمة الدفترية)٠

واذا علمت أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بعد الانضمام تعدلت وأصبحت ٤ : ٣ : ٣ ٠

((الحل))

١) **بفرض أن الشريك (ج) لن يدفع شيئا فى الشهرة :**

١٠٠٠ من ح/ الشهرة
١٠٠٠ الى ح/ رأس المال
٥٠٠ حصة (أ)
٥٠٠ حصة (ب)

اثبات شهرة المحل بالقيمة الدفترية بمناسبة انضمام الشريك (ج) وعدم دفعه مقابل حصته فيها

٢) **بفرض أن الشريك (ج) يدفع حصته فى الشهرة :(وتظل الشهرة بقيمتها الدفترية ٣٠٠٠ جنيه :**

بيان	أ	ب	ج
بعد الانضمام ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٤٠٠	٣٠٠
قبل الانضمام (بالتساوى)	٥٠٠	٥٠٠	
	١٠٠ -	٢٠٠ -	٣٠٠+

٣٠٠ من ح/ البنك
٣٠٠ الى ح/ الجارى
١٠٠ حصة (أ)
١٠٠ حصة (ب)

ما دفعه (ج) نظير حصته فى الشهرة وتوزيعه على أ ، ب

وفيما بعد لو رغب الشركاء فى اظهار القيمة الحقيقية للشهرة يكون القيد :

١٠٠٠ من حـ/ الشهرة
١٠٠٠ الى حـ/ رأس المـال
٤٠٠ حصـة (أ)
٣٠٠ حصـة (ب)
٣٠٠ حصـة (جـ)

اثبات الشهرة بالقيمة الحقيقية

وعند اظهار الشهرة يفضل تعلية قيمتها دائما على حـ/ رأس المال لأنهـا أصل غير مضمون .

ملحوظـة :

اذا قدرت الشهرة بقيمة أقل من قيمتها الدفترية ولتكن ١٠٠٠ جنيه مثلا يكون القيد :

٢٠٠٠ من حـ/ رأس المال
٢٠٠٠ الى حـ/ الشهرة
١٠٠٠ (أ)
١٠٠٠ (ب)

ثانيا : الشهرة لم تكن مثبتة فى الدفاتر وقت الانضمام

فى هذه الحالة لا يكون للشهرة حسابا بالدفاتر فحفاظا لحقوق الشـركاء الأصليين نواجه بأحد الاحتمالين :

١) حالة عدم دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة .
٢) حالة دفـع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة .

١) حالة عدم دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة :

فى هذه الحالة حفاظا لحقوق الشركاء الاصليين يتم اثبات الشهرة فـى الدفاتر ويتم ذلك بأن يفتح حـ/ خاص يجعلها مدينة بالقيمة المتفق عليهـا مع جعل حـ/ رأس المال (حصص الشركاء الأصليين) فقط دائنا وذلك على أساس نسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل انضمام الشريك .

مثـال :

أ ، ب شريكان متضامنان فى شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائـر

بالتساوى ، انضم (جـ) وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ومن شروط هـذا الانضمام أن يدفع (جـ) حصته فى رأس المال وقدرها ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك لحساب الشركة وأن يصبح توزيع الأرباح والخسائر ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

فبفرض أن (جـ) لن يدفع حصته فى الشهرة (الرغبة فى اظهار الشهرة فـى الدفاتر) ويكون القيد كالآتى :

٣٠٠٠ من حـ/ الشهرة
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال
١٥٠٠ حصة (أ)
١٥٠٠ حصة (ب)
اثبات الشهرة بمناسبة انضمام (جـ) مع توزيع قيمتها بالتساوى

٥٠٠٠ من حـ/ البنك
٥٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (جـ)
سداد الشريك (جـ) لحصته فى رأس المال

ويتضح من القيود السابقة أنه فى حالة عدم دفع (جـ) لحصته فى الشهرة تظهر فى الدفاتر كأصل من أصول الشركة .

٢) حالة دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة :

نظرا لأن الشهرة أصل غير مضمون قد يتفق الشركاء على أن يدفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة على أن تستمر الشهرة غير ظاهرة على أن تسوى حقوق الشركاء فى هذه الحالة بعمل التسوية اللازمة بينهم لتحقيق العدالة .

مثـال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، انضم الشريك (جـ) فأصبحت ٤ : ٣ : ٣ على التوالى وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

ومن شروط هذا الانضمام أن يدفع جـ حصته فى رأس المال وقدرهـا ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك باسم الشركة .

فبفرض أن المشريك (جـ) دفع أيضا مقابل حصته فى الشهرة فتتم التسوية طبقا للآتـى :

بيـــــــان	أ	ب	ج
توزيع الشهرة بعد الانضمام بنسبة ٤ : ٣ : ٣	١٢٠٠	٩٠٠	٩٠٠
توزيع الشهرة قبل الانضمام بالتساوى	١٥٠٠	١٥٠٠	
	ـ ٣٠٠	ـ ٦٠٠	+ ٩٠٠

معنى ذلك أن الشريك (جـ) قد اكتسب مبلغ ٩٠٠ جنيه من الشهرة ، بينمـا الشريك (أ) نقصت ملكيته ٣٠٠ جنيه أى تنازل عن ٣٠٠ جنيه والشريـــك (ب) تنازل عن ٦٠٠ جنيه ومن ثم فانه من المتعين أن يدفع (جـ) مبلغ ٩٠٠ جنيه يتـم توزيعها بحيث تخص (أ) ٣٠٠ جنيه ، (ب) ٦٠٠ جنيه ٠

٩٠٠ من حـ/ البنـــك
الى الحسابات الجارية
٣٠٠ جارى (أ)
٦٠٠ جارى (ب)
قيمة ما دفعه (جـ) مقابل الشهرة

بالاضافة لسداد حصته فى رأس المال :
٥٠٠٠ من حـ/ البنـــك
٥٠٠٠ الى حـ/ رأس مـــال (جـ)

٣) معالجة الاحتياطى العام عند الانضمام للشريك

قد يكون لدى الشركة أرباحا متراكمة بصفة احتياطى عام ، وعند انضمــــام شريك لها يعالج الاحتياطى كما يلى :

مثـــال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ انضم (جـ) فأصبحت بنسبة ٤ : ٣ : ٣ واذا فرضنا أنه فى الدفاتر وقت الانضمام كان رصيد الاحتياطى العام ١٠٠٠ جنيه ٠

(١) بفرض أن (جـ) لم يدفع مقابل الاحتياطى يكون القيد :

١٠٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام

١٠٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
١٠٠٠ الى حـ/ الحسابات الجارية
٦٠٠ جـارى (أ)
٤٠٠ جـارى (ب)
توزيع الاحتياطى العام على الشريكين أ ، ب

(٢) بفرض أن (جـ) دفع مقابل حصته فى الاحتياطى العام :

ففى هذه الحالة يتعين حساب ما يدفعه (جـ) وما يستحقه كل من أ ، ب كما فى الجدول الآتى :

البيـــان	أ	ب	جـ
توزيع الاحتياطى العام بعد الانضمام بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٣٠٠	٣٠٠
توزيع الاحتياطى قبل الانضمام بنسبة ٣ : ٢	٦٠٠	٤٠٠	
الفـــرق	ـ ٢٠٠	ـ ١٠٠	+ ٣٠٠

وطبقا لمذكرة التسوية يكون القيد اللازم كما يلى :

٣٠٠ من حـ/ البنـــك
٣٠٠ الى حـ/ الحسابات الجارية
٢٠٠ جـــارى (أ)
١٠٠ جـــارى (ب)
ما دفعه (جـ) مقابل الاحتياطى العـــام

٤) معالجة التأمين عند انضمام الشريك :

بمناسبة انضمام شريك جديد الى الشركة وبفرض أن هناك بوليصة تتخـــذ الاجراءات اللازمة لضم الشريك الجديد مع شركة التأمين وبعد ذلك تتـــــم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا لما يلى :

(أ) اذا لم يكن للبوليصة رصيد فى الدفاتر فانها تمثل أصل مستتر لأن الشركاء يعالجون الأقساط كما فى الطريقة الأولى باعتبارها مصروفا ايراديا ومـــن ثم فانه بمناسبة الانضمام تكون المشكلة مثل الشهرة تماما عندما تكـــون

مستترة بتفق الشركاء اما على اظهارها (أو بقائها مستترة) وهذا يتوقف على رغبة الشريك المنضم فيما اذا كان سوف يدفع حصته فى البوليصة وتظل مستترة أم أنه ليس لديه الرغبة فى الدفع وفى هذه الحالة تظهر البوليصة وتعلى على الحسابات الجارية للشركاء كما يلى :

xx من حـ/ البوليصة

xx الى حـ/ الحسابات الجارية للشركاء

بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة قبل الانضمام ٠

(ب) اذا كانت البوليصة تعالج كمصروف رأسمالى أى أن رصيد البوليصة يتمثل فى مجموع الأقساط المدفوعة فيتعين أصلا تخفيض رصيدها الى ما يعادل قيمتها الحالية ويعالج ذلك بجعل حـ/ البوليصة دائنا بالفرق وجعل الحسابات الجارية للشركاء الأصليين مدينا وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل انضمام الشريك الجديد ويكون القيد كالآتى :

xx من حـ/ الحسابات الجارية للشركاء

xx الى حـ/ البوليصة

بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانضمام

(جـ) اذا كانت الأقساط سبق معالجتها على أساس أن تظهر البوليصة بقيمتها الحالية (الطريقة الثالثة وهى طريقة القيمة الحالية) فان الأمر لايحتاج الى تسوية لأن تاريخ انضمام الشريك يكون عادة فى نهاية سنة مالية معينة ٠

٤) تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء :

نرى أنه بمناسبة انضمام الشريك اقفال جميع العمليات المترتبة على اثبات دفع المنضم لحصته فى شهرة المحل والاحتياطى العام والبوليصة و حـ/ اعادة التقدير فى الحساب الجارى للشركاء ليوضع تحت تصرف الشركاء أما بسحبه أو استخدامه فى زيادة رأس المال ، وسوف نوضح ذلك كما بالمثال التالى وكذلك فى التطبيقات ٠

مثال عام على انضمام شريك :

محمد وأحمد شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ على التوالى وفى ١٩٩٠/١/١ أراد باسم أن ينضم اليهما وقد كانت

ميزانية الشركة فى ١٩٩٠/١/١ كما يلى :

	أصـــول			خصـــوم
٣٠٠٠	الشهرة			رأس المـــال
١٠٠٠٠	العقارات		١٨٠٠٠	محمـد
١٠٠٠٠	عدد وآلات		١٢٠٠٠	أحمد
٤٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠٠		
٤٠٠٠	مخزون بضائع	٣٠٠٠		احتياطى عام
٦٠٠٠	بوليصة تأمين	٢٠٠٠		قرض محمد
	على الحياة	٥٩٠٠		دائنـون
١٠٤٠٠	مدينون	٧٨٠٠		أ٠ دفـع
٦٦٠٠	بنـك	٩٠٠		جارى أحمـد
٢٠٠٠	جارى محمد	٤٠٠		مخصص د ٠م فيها
		٣٠٠٠		مخصص أ٠ عقار
		٢٠٠٠		مخصص اهلاك آلات
		١٠٠٠		مخصص اهلاك أثاث
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠		

وقد تم الاتفاق على انضمام ماجد طبقا للشروط الآتية :

١) تكون حصة باسم فى رأسمال الشركة ١٤٠٠٠ جنيه ويكون سدادها كالآتى :
٦٠٠٠ عدد وآلات ، ٢٤٠٠ أثاث ، ٥٦٠٠ نقدية أودعت بالبنك ٠

٢) تصبح حصة محمد فى رأس المال ٢٠٠٠٠ جنيه وأحمد ١٦٠٠٠ جنيه على أن يدفع أو يسحب كل منهما ما ينقص أو يزيد عن حصتهما فى رأس المال

٣) قدرت الشهرة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ٠

٤) يعاد تقدير الأصول والخصوم وكانت كما يلى :

أ ـ تم اهلاك الأثاث فى الأعوام الماضية بمعدل مرتفع وتقدر الزيادة فى قيمة الاهلاك بمعدل ١٠٪ من تكلفة الأساس ٠

ب ـ قدرت البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه ٠

جـ ـ اهلكت الآلات فى الفترة الماضية بنسبة غير كافية ويقدر فـــرق الاهلاك بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، كما تبين أنه صرف على الآلات مبلـــغ

٤٠٠ جنيه لزيادة كفاءتها الانتاجية في العام الماضي فرحل هـــــذا المبلغ خطأ على حـ/ الأرباح والخسائر ٠

د - قدرت الديون المعدومة ١٠٠ جنيه كما تقدر الديون المشكوك فـــى تحصيلها بمبلغ ٣٠٠ جنيه ٠

هـ- القيمة الحالية للبوليصة ٥٠٠٠ جنيه ٠

٥) توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاث بالتساوى ٠

والمطلـوب :

(١) قيود اليومية لاثبات ما تقدم ٠

(٢) حـ/ اعادة التقدير ٠

(٣) حـ/ رأس المال ٠

(٤) الميزانية عقب الانضمام ٠

((الحـــل))

أولا : قيود اليومية المترتبة على الانضمام :

١٣٠٠		من حـ/ اعادة التقدير الى مذكورين
	١٢٠٠	حـ/ مخصص اهلاك الآلات
	١٠٠	حـ/ المدينين
		خسائر اعادة التقديـــر
		من مذكورين
٤٠٠		حـ/ مخصص اهلاك الأثاث
١٢٠٠		حـ/ البضاعة
٤٠٠		حـ/ الآلات
١٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢١٠٠	الى حـ/ اعادة التقديـــر
		أرباح اعـادة التقدير

تابع قيود اليومية :

٨٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى مذكورين
	٤٨٠	حـ / جـاري محمد
	٣٢٠	حـ / جاري أحمـد
		توزيع نتيجة اعادة التقدير
		من مذكورين
٦٠٠		حـ/ جاري محمد
٤٠٠		جـ/ جاري أحمد
	١٠٠٠	الى حـ/ البوليصة
		تخفيض رصيد البوليصة لقيمتها الحالية
٣٠٠٠		من حـ/ الاحتياطى العام
		الى مذكورين
	١٨٠٠	حـ/ جاري محمد
	١٢٠٠	حـ/ جاري أحمد
		توزيع الاحتياطى العام على محمد، أحمد
٢٠٠٠		من حـ/ الشهرة
		الى مذكورين
	١٢٠٠	حـ/ رأس مال محمد
	٨٠٠	حـ/ رأس مال أحمد
		اثبات القيمة الحقيقية للشهرة
١١٢٠		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
	٨٠٠	حـ/ رأسمال (محمد)
	٣٢٠	حـ/ جاري (محمد)
		سداد محمد لرصيد حسابه الجـــــاري وللمستحق عليه لزيادة رأسماله

مدين	دائن	البيان
١١٨٠		من ح/ البنك
	١١٨٠	الى ح/ رأسمال أحمد
		سداد المستحق على الشريك أحمد
		من مذكورين
٦٠٠٠		ح/ عدد وآلات
٢٤٠٠		ح/ أثاث
٥٦٠٠		ح/ نقدية بالبنك
	١٤٠٠٠	الى ح/ رأسمال باسم
		سداد الشريك باسم المستحق عليه في رأس المال

ح / اعادة التقدير

١٢٠٠	الى ح/ م٠أ٠ آلات	٤٠٠	من ح/ مخصص أ٠ أثاث
١٠٠	الى ح/ المدينين	١٢٠٠	من ح/ البضاعة
		٤٠٠	من ح/ الآلات
٨٠٠	رصيد مرحل	١٠٠	من ح/ مخصص د٠م فيها
٢١٠٠		٢١٠٠	
٤٨٠	الى ح/ جاري محمد	٨٠٠	رصيد منقول
٣٢٠	الى ح/ جاري أحمد		
٨٠٠		٨٠٠	

ح/ جاري الشركاء

محمد	أحمد	بيان	محمد	أحمد	بيان
٢٠٠٠		رصيد 1/1		٩٠٠	رصيد 1/1
٦٠٠	٤٠٠	الى ح/البوليصة	١٨٠٠	١٢٠٠	من ح/ أ٠ عام
	٢٠٢٠	الى ح/رأس المال	٤٨٠	٣٢٠	من ح/أ٠تقدير
			٣٢٠		من ح/ البنك
٢٦٠٠	٢٤٢٠		٢٦٠٠	٢٤٢٠	

ح / رأس المال

محمد	أحمد	باسم	بيان	محمد	أحمد	باسم	بيان
				١٨٠٠٠	١٢٠٠٠		رصيد
						١٤٠٠٠+	من مذكورين
				١٢٠٠	٨٠٠		من ح/الشهرة
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	رصيد		٢٠٢٠		من ح/ جارى
			مرحل	٨٠٠	١١٨٠		من ح/ البنك
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	

الميزانية العمومية

٥٠٠٠		الشهرة			رأس المال
	١٠٠٠٠	عقارات		٢٠٠٠٠	محمد
				١٦٠٠٠	أحمد
٧٠٠٠	٣٠٠٠	م.أ. عقارات		١٤٠٠٠	باسم
	١٦٤٠٠	عدد وآلات	٥٠٠٠٠		
	٣٢٠٠	م.أ. آلات	٢٠٠٠		قرض محمد
١٣٢٠٠			٥٩٠٠		دائنون
	٦٤٠٠	أثاث	٧٨٠٠		أ. دفع
	٦٠٠	م.أ. أثاث			
٥٨٠٠					
٥٢٠٠		مخزون البضائع			
٥٠٠٠		بوليصة التأمين			
	١٠٣٠٠	مدينون			
	٣٠٠	م.د. فيها			
١٠٠٠٠					
١٤٥٠٠		ح / البنك			
٦٥٧٠٠			٦٥٧٠٠		

ارشادات :

(١) ح/ البنك :

ارشـادات :

(١) حـ/ البنك :

حـ/ البنـــك

٦٦٠٠	رصيد		
٣٢٠	الى حـ/ جاري محمد		
٨٠٠	الى حـ/ رأسمال محمد		
١١٨٠	الى حـ/ رأسمال أحمد		
٥٦٠٠	الى حـ/ رأسمال باسم	١٤٥٠٠	رصيد مرحل
١٤٥٠٠		١٤٥٠٠	

(٢) معالجة الشهرة منصبة أصلا على الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية (المقدرة) وهى ٥٠٠٠ ـ ٣٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيه ٠

(٣) ان أساس التحاسب عند معالجة البوليصة هو القيمة الحالية فى جميع حالات تمارين الانضمام حتى ولو لم ينص على ذلك ٠

(٤) يقوم الشريك الذى يرغب فى زيادة رأسماله فى سداد رصيد جاريه المدين بعد اجراء التعديلات المترتبة على الانضمام حيث لا يستقيم الوضع عند انضمام شريك ويكون عليه رصيد مدين فى حسابه الجارى فلابد من سداده أولا وقبل اجراء الزيادة فى رأس المال ٠

المبحث الثانى

مشاكل انفصال شريك من الشركة

تعتمد شركات الأشخاص على الثقة الشخصية المتبادلة بين الشركاء ، لذلك نرى نصوص القانون تقضى انقضاء الشركة فى حالة وفاة أحد الشركة أو الحجز عليه أو اعساره أو افلاسه ، كذلك تقضى هذه النصوص بجواز انسحاب أى شريك اذا كانت مدتها غير محددة - وبشرط ألا يكون انسحابه عن غش ، أو فى وقت غير ملائم ، وأن يعلن الى الشركاء الآخرين قبل حصوله .

وقد ينص فى عقد الشركة على أنه اذا توفى أحد الشركاء قبل انقضاء مدتها ، يجوز أن تستمر الشركة فى أعمالها فيحل ورثة الشريك المتوفى محله فيها .

وفى جميع حالات الانفصال ، أو حلول الورثة محل الشريك المتوفى ، فيجب تحديد حقوق الشريك المنفصل قبل الشركة وتشمل هذه الحقوق ما يلى :

١) تحديد حصته فى صافى الأصول الظاهرة فى الدفاتر (الأصول والخصوم).
٢) تحديد حصته فى أرباح الشركة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال .
٣) تحديد حصته فى شهرة المحل .
٤) تحديد حصته فى بوليصة التأمين على الحياة .
٥) تحديد حصته فى الاحتياطى العام .
٦) تحديد رصيد حسابه الجارى .
٧) تحديد مستحقاته والتزاماته قبل الشركة .

وسوف نتعرض لكل من تلك المشكلات بشئ من التفصيل مع توضيح ذلك بالأمثلة :

(١) حصة الشريك المنفصل فى صافى الأصول

تجرى فى تاريخ الانفصال عملية اعادة تقدير لأصول والتزامات الشركة الظاهرة ويثبت ذلك فى حساب اعادة التقدير ثم يوزع رصيده مدينا أو دائنا على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال حتى اذا عدلت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمناسبة الانفصال ، هذا مع مراعاة اقفال جميع العمليات المترتبة على انفصال الشريك المنفصل فى حساب يسمى حـ/ الشريك

المنفصل وأما الشركاء القدامى فيتم ترحيل العمليات المترتبة على انفصال الشريك الى حساباتهم الجارية ٠

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى، انفصل (جـ) فأصبحت النسبة ٣ : ٢ واذا علمت أن الزيادة فى قيمة صافى الأصول نتيجة اعادة التقدير بلغ ٣٠٠٠ جنيه ٠

والمطلوب :

القيود المترتبة على ذلك فى الحالتين الآتيتين :

١) رغبة الشركاء فى اثبات التعديل فى الدفاتر ٠

٢) رغبة الشركاء فى عدم اثبات التعديل فى الدفاتر ٠

((الحـل))

١) رغبة الشركاء فى اثبات التعديل فى الدفاتر :

٣٠٠٠ من حـ/ اعادة التقدير

الى مذكورين

١٠٠٠ حـ/ جارى (أ)

١٠٠٠ حـ/ جارى (ب)

١٠٠٠ حـ/ جارى الشريك المنفصل (جـ)

٢) رغبة الشركاء فى عدم اثبات التعديل بالدفاتر وحينئذ تتم التسوية كما يلى :

البيـان	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة بين الشركاء بالنسبة الجديدة ٣ : ٢	١٨٠٠	١٢٠٠	
توزيع الزيادة بين الشركاء بالنسبة القديمة بالتساوى ٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
	+ ٨٠٠	+ ٢٠٠	- ١٠٠٠

من مذكورين
٨٠٠ ح/ جارى (أ)
٢٠٠ ح/ جارى (ب)
١٠٠٠ الى ح/ الشريك (جـ)
قيام كل من أ ، ب بتعويض الشريك المنفصل (جـ)

(٢) حصة الشريك المنفصل فى الأرباح

كثيرا ما يحدث انفصال شريك عن الشركة خلال السنة المالية ويترتب على انفصاله ضرورة تحديد حصته فى الأرباح عن الفترة من تاريخ آخر ميزانية حتى تاريخ الانفصال ويتم التحديد عن طريق أسلوبين :

أ) تقدر حصة الشريك المنفصل فى الأرباح من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال على أساس نسبة معينة من حصته فى رأس المال أو على أساس نصيبه فى الأرباح فى العام السابق ، أو على أساس متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات ، وفى كل الحالات السابقة يحدد نصيب الشريك المنفصل من ربح عام الانفصال من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال كنسبة مئوية من ١٢ شهرا ، ويؤخذ فى الاعتبار عند تحديد حصة المنفصل فى الأرباح فائدة رأس المال وفائدة المسحوبات وما له من المكافآت .

ب) قد يتفق الشركاء على تحديد حصة الشريك فى أرباح الانفصال على أساس ما تظهره الحسابات الختامية فى نهاية العام ، ويعد لهذا الغرض ح/ الأرباح والخسائر مجزأ وح/ توزيع الأرباح والخسائر مجزأ للتفرقة بين أرباح الفترة قبل الانفصال وما بعد الانفصال حيث أن الأولى تكون من حق جميع الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل والجزء الثانى من حق الشركاء الباقين فقط .

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن وينص عقد الشركة على ما يلى :
١) توزع الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ .
٢) تحسب فائدة على رأس المال ٥٪ وعلى المسحوبات ٦٪ .
٣) يحسب الشريك المنفصل أرباح بمعدل مستوى ١٠٪ من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال .

وفى ٨٩/٩/٣٠ توفى الشريك (جـ) وظهرت الأرصدة الآتية فى دفاتر الشركة فى ذلك التاريخ : رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيه (بالتساوى بين الشركاء)، ٦٠٠ ج مسحوبات (جـ) بتاريخ ٨/٣١ ٠

طبقا لذلك تحسب حصة الشريك المنفصل كالآتى :

فائدة رأس المال = $٢٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times \frac{٩}{١٢}$ = ٧٥٠ جنيه

فائدة المسحوبات = $٦٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢}$ = ٣ جنيه

أرباح الشريك المنفصل = $٢٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٩}{١٢}$ = ١٥٠٠ جنيه

وتكون القيود اللازمة كما يلى :

٦٠٠ من حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٦٠٠ الى حـ/ مسحوبات (جـ)
اقفال حـ/ مسحوبات (جـ)

٧٥٠ من حـ/ فائدة رأس المال
٧٥٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
فائدة رأس المال المستحقة للشريك (جـ)

٣ من حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٣ الى حـ/ فائدة المسحوبات
فائدة المسحوبات المستحقة على الشريك (جـ)

١٥٠٠ من حـ/ أرباح للشريك (جـ)
١٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
الأرباح المستحقة للشريك (جـ)

(٣) حصة الشريك المنفصل فى الشهرة

اذا تم تقدير قيمة للشهرة بمناسبة الانفصال فيتعين جعل حـ/ الشريك المنفصل دائنا بحصته فيها وهناك طرق عديدة لمعالجة الشهرة منها :

١) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية ٠
٢) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بنصيب المنفصل ٠

٣) الاتفاق على عدم اثبات الشهرة في الدفاتر .

واختيار طريقة معينة تتوقف على اتفاق الشركاء الباقين .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى ، فاذا علمت أن الشريك (جـ) انفصل عن الشركة وقدرت الشهرة بمناسبة الانفصال بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وأن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين أ ، ب أصبحت ٢ : ١ .

والمطلوب :

(أ) الاتفاق على اثبات لاشهرة في الدفاتر بقيمتها الحقيقية .

(ب) الاتفاق على اثبات الشهرة في الدفاتر بنصيب المنفصل .

(جـ) الاتفاق على عدم اثبات الشهرة في الدفاتر .

((الحـــل))

(أ) **الاتفاق على اثبات الشهرة في الدفاتر بقيمتها الحقيقية :**

٦٠٠٠ من حـ/ الشهرة

الى مذكورين

٢٤٠٠ حـ/ رأس المال (أ)

١٨٠٠ حـ/ رأس المال (ب)

١٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

ملحوظة :

تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين أ ، ب بنسبة ٢ : ١ ليس له أثر على القيد السابق حيث أن الشهرة أثبتت بالكامل في الدفاتر وطبقا لذلك حصل كل شريك على حصته في الشهرة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة .

(ب) **الاتفاق على اثبات الشهرة في الدفاتر بنصيب المنفصل فقط :**

١٨٠٠ من حـ/ الشهرة

١٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

كذلك ترتب على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمناسبة الانفصال وهي ٢ : ١ أن هناك جزء من الشهرة مستتر قدره ٤٢٠٠ جنيه (٦٠٠٠-١٨٠٠) ،

حيث أنه ترتب على تغيير النسبة اجراء التوزيعات فى المستقبل وفقا لهـا، فاذا رغب الشركاء أ ، ب عقب انفصال (جـ) اثبات الشهرة فانها سوف تـوزع عليهم بنسبة ٢ : ١ وهى النسبة الجديدة لذلك يلزم اجراء التسوية بيـن الشريكين :

البيـــان	أ	ب
توزيع الشهرة المستترة (٤٢٠٠) بالنسبة الجديدة ٢ : ١	٢٨٠٠	١٤٠٠
توزيع الشهرة المستترة بالنسبة القديمة ٤:٣	٢٤٠٠	١٨٠٠
	+ ٤٠٠	ـ ٤٠٠

يترتب على هذه التسوية تصحيح الوضع بين أ ، ب حيث أن الشريـك (جـ) سوف يكسب ٤٠٠ جنيه التى يخسرها (ب) لذلك يجرى القيد الآتى :

٤٠٠ من حـ/ جارى الشريك (أ)

٤٠٠ الى حـ/ جارى الشريك (ب)

(جـ) عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر :

معنى ذلك أن هناك شهرة مستترة قدرها ٦٠٠٠ جنيه لذلك يجـب اجراء التسوية بين الشركاء حيث أن هناك نسبتين فى توزيع الأرباح والخسائر قبل وبعد الانفصال .

بيـــان	أ	ب	جـ
توزيع قيمة الشهرة كلها بعد الانفصال (٦٠٠٠) بنسبة ٢:١	٤٠٠٠	٢٠٠٠	ـ
توزيع قيمة الشهرة قبل الانفصال بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
	+ ١٦٠٠	+ ٢٠٠	ـ ١٨٠٠

وتكون قيود التسوية كالآتى :

من مذكورين

١٦٠٠ حـ/ جارى (أ)

٢٠٠ حـ / جارى (ب)

١٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

يلاحظ أن التسوية قد تمت باستخدام الحسابات الجارية للشركاء أ ، ب لأن تعديل حصصهم فى رأس المال مرتبط باتفاقهما على ذلك ويكون التعديل بالقدر المتفق عليه ، أما ما يخص الشريك (جـ) فقد رحل كما هو متفق عليه فى جـ/ الشريك المنفصل (جـ) .

(٤) **معالجة بوليصة التأمين عند الانفصال (الانسحاب والوفاة) :**

(أ) **البوليصة عند الانفصال بسبب الانسحاب العادى :**

فى هذه الحالة تتخذ الاجراءات اللازمة مع شركة التأمين لفصل الشريك من البوليصة ويتم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا للطرق المحاسبية التى يتم بها معالجة بوليصة التأمين طبقا لما يلى :

(١) **اذا كانت البوليصة تعالج كمصروف ايرادى :**(١)

فان البوليصة فى هذه الحالة تعتبر كأصل مستتر ولا تختلف معالجتها فى هذه الحالة مثل شهرة المحل .

وقد ينشأ خلال السنة المالية احتمال سداد قسط خلال تلك السنة وفى هذه الحالة يفضل أن يقفل حـ/ قسط التأمين على الحياة بجعله دائنا مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و (حـ/ حصة الشريك المنفصل) مدينة وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال .

ثم تعالج البوليصة كما فى حالة الشهرة ، ويتوقف معالجتها على اتفاق الشركاء .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى انفصل (جـ) فى ١٩٩٠/١٠/١ واتفق أ ، ب على توزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٣ : ٢ وذلك لانفصال (جـ) ، وبفرض أن الشركة سبق أن أمنت على الشركاء نظير قسط سنوى ١٥٠ جنيه يسدد فى ٧/١ من كل عام ، وكان محاسب الشركة يعالج الأقساط المدفوعة كمصروف ايرادى ، وتبلغ القيمة الحالية للبوليصة فى ١٩٩٠/١٠/١ (تاريخ الانفصال) ٢٤٠٠ جنيه .

---

(١) د . على محروس شادى ، محاسبة الشركات قطاع خاص ، مكتبة غريب ، سنة ١٩٧٧ ، ص ١٤٤ .

وبفرض أن أ ، ب اتفقا على ما يلي :

١ - الاستمرار في عدم اثبات البوليصة بالدفاتر .
٢ - اثبات البوليصة بالقيمة الحالية في الدفاتر .

(١) الاستمرار في عدم اثبات البوليصة بالدفاتر :

من مذكورين
٥٠ حـ/ جاري (أ)
٥٠ جـ/ جاري (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
١٥٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة
اقفال قسط التأمين على الحياة

تسوية مراكز الشركاء بخصوص البوليصة :

بيـــان	أ	ب	جـ
توزيع رصيد البوليصة (ق٠ ح) بعد الانفصال بنسبة ٣ : ٢	١٤٤٠	٩٦٠	
توزيع البوليصة (ق ٠ ح) قبل الانفصال بالتساوي	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠
الفـرق	+ ٦٤٠	+ ١٦٠	- ٨٠٠

حيث ق ٠ ح تمثل القيمة الحالية للبوليصة .

من مذكورين
٦٤٠ حـ/ جاري (أ)
١٦٠ حـ/ جاري (ب)
٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
تسوية مراكز الشركاء بخصوص البوليصة بمناسبة انفصال (جـ)

(٢) الاتفاق على اثبات البوليصة بقيمتها الحالية :

نعالج مشكلة القسط أولا :

من مذكورين :
٥٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠ حـ/ جارى (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
١٥٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة
اقفال القسط

٢٤٠٠ من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
الى مذكورين
٨٠٠ حـ/ جارى (أ)
٨٠٠ حـ/ جارى (ب)
٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
اثبات القيمة الحالية للبوليصة

(٢) البوليصة تعالج كمصروف رأسمالى :

يتمثل فى مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ الانفصال ، وفى هذه الحالة يتعين تخفيض رصيدها الى ما يعادل قيمتها الحالية فى ذلك التاريخ، ويعالج ذلك بجعل حـ/ البوليصة دائنا بالفرق مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و حـ/ حصة الشريك المنفصل مدينة وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، انفصل الشريك (جـ) وبفرض أن بوليصة التأمين فى تاريخ الانفصال كان ٢٧٠٠ جنيه وقيمتها الحالية ٢٤٠٠ جنيه ، فيكون القيد اللازم كما يلى:

من مذكورين
١٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٠٠ حـ/ جارى (ب)
١٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٣٠٠ الى حـ/ بوليصة التأمين على الحياة
تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية بمناسبة انفصال الشريك

(٣) اذا كانت الأقساط تعالج على أساس تقويم البوليصة بقيمتها الحالية فان الأمر لايحتاج الى تسوية اذا كان انفصال الشريك فى نهاية سنة معينة واذا تم الانفصال خلال سنة مالية تنشأ هنا مشكلة القسط لو تم الانفصال بعد سداد القسط ، يكون تسوية حقوق الشركاء على أساس القيمة الحالية للبوليصة فى تاريخ الانفصال ، ويقفل حـ/ القسط بجعله دائنا مع جعل البوليصة مدينة (بالشق الرأسمالى) أى الزيادة فى القيمة الحالية وجعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين وحـ/ رأس المال أو (حـ/ حصة الشريك المنفصل) مدينة بالشق الايرادى وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانفصال ٠

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، انفصل (جـ) فى ١٩٨٠/٤/١ ، وظهرت الأرصدة الآتية فى دفاتر الشركة فى ذلك التاريخ :

٣٠٠٠ بوليصة التأمين على الحياة ـ ٦٠٠ قسط التأمين على الحياة ٠
وبفرض أن القيمة الحالية للبوليصة فى ١٩٨٠/٤/١ كانت ٣٤٥٠ جنيه ، يكون القيد اللازم كما يلى :

من مذكورين
٤٥٠ حـ/ بوليصة التأمين
٥٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠ حـ/ جارى (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٦٠٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة ٠
تعديل رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية

(ب) البوليصة عند الانفصال بسبب الوفاة :

فى هذه الحالة يحتاج الأمر معالجة خاصة لأن شركة التأمين تدفع قيمة البوليصة بغض النظر عن عدد الأقساط التى دفعت ، والمعالجة هنا تتوقف حسب الطريقة التى اتبعت فى معالجة الأقساط حسب الطرق السابق عرضها ٠

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ :٣ وقد أمنت الشركة على حيتهم بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وفى ١٩٩٠/٨/١ توفـــى الشريك (جـ) ٠

والمطلوب قيود اليومية اللازمة بالنسبة لكل من الحالات الآتية :

(١) رصيد بوليصة التأمين فى الدفاتر ٤٠٠٠ جنيه ٠

(٢) رصيد بوليصة التأمين ٤٠٠٠ جنيه ورصيد القسط ٥٠٠ جنيه ٠

(٣) رصيد القسط ٥٠٠ جنيه ٠

(٤) ليس هناك رصيد للبوليصة أو القسط فى الدفاتر ٠

أولا: ينطبق هذا الغرض على الطريقة الثانية اعتبار البوليصة مصروفا رأسماليا

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكورين
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٢٤٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٨٠٠ حـ/ جارى (ب)
١٨٠٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق قيمة البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة بوليصة التأمين (تاريخ التحصيل)

ثانيا : ينطبق هذا الغرض على الطريقة الثالثة :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكورين
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٥٠٠ حـ/ قسط التأمين
٢٢٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٦٥٠ حـ/ جارى (ب)
١٦٥٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك

١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين

تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيل)

ثالثا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الأولى ولكن تم دفع القسط قبل الوفاة. وتكون القيود كالآتى :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين

الى مذكورين

٥٠٠ حـ/ قسط التأمين

٣٨٠٠ حـ/ جارى (أ)

٢٨٥٠ حـ/ جارى (ب)

٢٨٥٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)

استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك

١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين

تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيل)

رابعا : ينطبق على الحالة (اعتبار القسط مصروف ايرادى) مع عدم دفع قسط التأمين الخاص بالسنة الحالية قبل وفاة الشريك وتكون قيود اليومية كما يلى :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين

الى مذكورين

٤٠٠٠ حـ/ جارى (أ)

٣٠٠٠ حـ/ جارى (ب)

٣٠٠٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)

استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك

١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين

تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيل)

(٥) الاحتياطى العـــام

تمثل الاحتياطيات أرباحا غير موزعة احتجزها الشركاء فى الأعوام الماضية بغرض تقوية المركز المالى للشركة ، فعند الانفصال لأى شريك يلزم تحديـــد نصيبه من هذه الأرباح غير الموزعة واضافتها الى حقوقه ، ويتم توزيعها بطبيعة الحال بالنسبة المتفق عليها لتوزيع الأرباح والخسائر ويتوقف معالجتهـــا محاسبيا على رغبة الشركاء فى الغائها أو بقائها بما يعادل نصيب الشـــركاء الباقين ٠

مثـــال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى انفصـــل (جـ) وكان رصيد الاحتياطى العام فى الدفاتر عند الانفصال ١٥٠٠ جنيه وأصبحـت نسبة توزيع الأرباح والخسائر ٣ : ٢ على التوالى وهنا قد يتفق الشركاء على :

١ ـ توزيع الاحتياطى العام ٠
٢ ـ بقاء الاحتياطى العام ٠

(١) توزيع الاحتياطى العام :

تكون المعالجة المحاسبية كالآتى :

١٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
الى مذكورين
٥٠٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠٠ حـ/ جارى (ب)
٥٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
توزيع الاحتياطى العام على الشركاء

وبهذا لا يبقى لحساب الاحتياطى وجود فى الدفاتر ٠

(٢) بقاء الاحتياطى العام :

أما اذا رغب الشركاء فى بقاء الاحتياطى بما يعادل نصيب أ ، ب يكـــون القيد المحاسبى كالآتى :

٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

وهنا يبقى الاحتياطى العام بقيمة تعادل ١٠٠٠ جنيه فقط ٠

وقد يتفق الشركاء على بقاء الاحتياطى فى الدفاتر بالكامل أى أنه يجب اجراء مذكرة تسوية كالآتى :

بيان	أ	ب	ج
توزيع الاحتياطى بعد الانفصال بنسبة ٣:٢	٩٠٠	٦٠٠	-
توزيع الاحتياطى قبل الانفصال بالتساوى	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠
	٤٠٠ +	١٠٠ +	٥٠٠ -

ويكون القيد المحاسبى كما يلى :

من مذكورين

٤٠٠ حـ/ جارى (أ)

١٠٠ حـ/ جارى (ب)

٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (ج)

تسوية الاحتياطى العام بين الشركاء

(٦) يرحل رصيد جارى الشريك المنفصل سواء كان هذا الجارى مدين أم دائنا الى حـ/ الشريك المنفصل الذى يفتح خصيصا لتجميع ما له وما عليه وبيان الرصيد المستحق له أو لورثته فى تاريخ الانفصال ٠

(٧) تحديد مستحقاته والتزاماته قبل الشركة

وتشمل مستحقاته من قروض قدمها للشركة وما عليه من مسحوبات أو قروض أو سلف وخلافه (ويمثل رصيد حساب الشريك المنفصل) صافى حقوقه قبل الشركة الذى يلزم سدادها وفقا للاتفاق ، وبطبيعة الحال فان الشريك المنفصل يصبح دائنا للشركة بهذا المبلغ وتنتهى حصته كشريك ٠

ويتعين على الشركة سداد قيمة هذا المبلغ فورا فاذا تم ذلك اقفل هذا الحساب أما اذا تم الاتفاق بينه وبين الشركة على اعتبار المبلغ المستحق قرضا فى ذمة الشركة يسدد بعد مدة معينة دفعة واحدة أو على أقساط ٠

منــه		ح/ الشريك المنفصــل	لــه
xx	الحسابات الجارية المدينة	xx	الحسابات الجارية الدائنة
xx	مسحوبات (لم تثبت بالحسابات الجارية)	xx	قرض الشريك
		xx	فوائد القرض المستحقة
xx	فوائد مسحوبات مختلفة لم تثبت بالحسابات الجارية	xx	المكافآت والمرتبات المستحقة
		xx	فائدة رأس المال المستحقة
xx	نصيب الشريك فى خسائر عام الانفصال	xx	نصيب الشريك فى أرباح اعادة التقدير
xx	نصيب الشريك فى خسائر اعادة التقدير	xx	نصيب الشريك فى الأرباح عن الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال
		xx	نصيب الشريك فى بوليصة التأمين
		xx	نصيب الشريك فى أ٠ عام
		xx	نصيب الشريك فى الشهرة أو التسويات المترتبة عليها
xxxx		xxxx	

(أ) مثال على الانفصال بسبب الوفاة :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن ينص عقد الشركة على ما يلى :

١) تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦٪ سنويا وعلى المسحوبات ٤٪ .

٢) توزع الأرباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى .

٣) انفصال الشريك لا يحل الشركة وتحسب للشريك المنفصل أرباح بمعدل أرباح سنوية ١٠٪ من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال .

وفى ٨٦/٦/٣٠ توفى الشريك وجـ) وظهرت الأرصدة الآتية بعد ذلك فى ذلــك التاريخ :

٢٠٠٠٠ رأس المال (٨٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٥٠٠٠) على التوالى للشركاء أ ، ب ، جـ -
٦٠٠ مسحوبات الشريك (جـ) فى ٨٦/٤/٣٠ - ١٥٠٠ بوليصة التأمين على الحياة -
٣٠٠ قيمة قسط التأمين على الحياة - ١٥٠٠ احتياطى عام .

فاذا علمت أن :

١) كانت الشركة قد أمنت على حياة شركائها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وقد قبضت الشركة المبلغ ٠

٢) قدرت شهرة المحل بمناسبة وفاة (جـ) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ٠

٣) اتفق الشريكان أ ، ب على أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر ٣ : ٢ وعلى عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر وعلى توزيع أ ٠ عام ٠

٤) تدفع لورثة جـ مبلغ ١٦٩٦ جنيه فى تاريخ الوفاة ويعتبر باقى المستحق قرضا بفائدة ٨٪ على رصيد القرض يسدد على ثلاث أقساط سنوية تدفع فى ٦/٣٠ من كل عام علما بأن السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ وأن الفائدة تعلى على حـ/ القرض ٠

والمطلوب : ٠

١ ـ اعداد قائمة بحقوق ورثة (جـ) ٠

٢ ـ قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه الحقوق ٠

٣ ـ حـ/ قرض الورثة لحين سداده ٠

٤ ـ تصوير حـ/ فائدة القرض عن الفترة ٠

قائمة بحقوق ورثة وجـ)

(أ) اجمالى حقوقه :	
١ ـ حصته فى رأس المال	٥٠٠٠
٢ ـ حصته فى الأرباح (٥٠٠٠ × ١٠/١٠٠ × ½	٢٥٠
٣ ـ حصته فى فائدة رأس المال ٥٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ½	١٥٠
٤ ـ حصته فى بوليصة التأمين (٦٠٠٠ ـ ١٥٠٠ ـ ٣٠٠) × ١/٣	١٤٠٠
٥ ـ حصته فى الشهرة ٣٠٠٠ × ١/٣	١٠٠٠
٦ ـ حصته فى الاحتياطى العام ١٥٠٠ × ١/٣	٥٠٠
اجمالى حقوقه	٨٣٠٠

تابع قائمة بحقوق ورثة وجـ) :

اجمالى حقوقه		٨٣٠٠
(ب) التزاماته :		
١ ـ مسحوبات (جـ)	٦٠٠	
٢ ـ فائدة مسحوباته	٤	٦٠٤
أجمالي المستحق للورثة		٧٦٩٦
المبلغ المسدد للورثـة		١٦٩٦
المبلغ الباقى قرضـــــا		٦٠٠٠

قيود اليومية

		من مذكورين
١٥٠		حـ / فائدة رأس المال
٢٥٠		حـ / حصة (جـ) فى الأرباح
	٤٠٠	الى حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
		اثبات فائدة رأسمال والأرباح المستحقة للشريك (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين
		الى مذكورين
	١٥٠٠	حـ/ البوليصة
	٣٠٠	حـ/ قسط التأمين
	١٤٠٠	حـ/ جارى (أ)
	١٤٠٠	حـ/ جارى (ب)
	١٤٠٠	حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
		استحقاق البوليصة لوفاة (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ البنـــك
	٦٠٠٠	الى حـ/ شركة التأمين
		تحصيل قيمـة البوليصـة

تابع قيود اليومية :

		من مذكورين
٨٠٠		ح/ جارى (أ)
٢٠٠		ح/ جارى (ب)
	١٠٠٠	الى ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء للشهرة
١٥٠٠		من ح/ الاحتياطى العام
		الى مذكورين
	٥٠٠	ح/ جارى (أ)
	٥٠٠	ح/ جارى (ب)
	٥٠٠	ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		توزيع الاحتياطى العام بمناسبة وفاة (جـ)
٦٠٤		من ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		الى مذكورين
	٦٠٠	ح/ مسحوبات الشريك المتوفى (جـ)
	٤	ح/ فائدة مسحوبات (جـ)
		اقفال مسحوبات ، فائدة مسحوبات (جـ)
٧٦٩٦		من ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		الى مذكورين
	٦٠٠٠	ح/ قرض ورثة (جـ)
	١٦٩٦	ح/ البنك
		سداد مبلغ ١٦٩٦ جنيه واعتبار الباقى قرض

ح/ القـــرض

٦٠٠٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١	٦٠٠٠	من ح/ الشريك المتوفى (جـ) ٨٦/٦/٣٠
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٢٤٨٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٦٠٠٠	رصيد ٨٧/١/١
٤٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٤٨٠	من ح/فائدة القرض ٦/٣٠
٦٤٨٠		٦٤٨٠	
٢٣٢٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٤٠٠٠	رصيد ٨٨/١/١
٢٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٣٢٠	من ح/ فائدة القرض ٦/٣٠
٤٣٢٠		٤٣٢٠	
٢١٦٠	الى ح/ البنك ٦/٣٠	٢٠٠٠	رصيد ٨٩/١/١
		١٦٠	من ح/ فائدة القرض ٦/٣٠
٢١٦٠		٢١٦٠	

ح/ فائـدة القـرض

٢٤٠	رصيد مرحل ٨٦/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ.خ ٨٦/١٢/٣١
٢٤٠		٢٤٠	
٤٨٠	الى ح/القرض ٨٧/٦/٣٠	٢٤٠	رصيد ٨٧/١/١
١٦٠	رصيد مرحل ٨٧/١٢/٣١	٤٠٠	من ح/ أ.خ ٨٧/١٢/٣١
٦٤٠		٦٤٠	
٣٢٠	الى ح/القرض ٨٨/٦/٣٠	١٦٠	رصيد ٨٨/١/١
٨٠	رصيد مرحل ٨٨/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ.خ ٨٨/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٠	الى ح/القرض ٨٩/٦/٣٠	٨٠	رصيد ٨٩/١/١
		٨٠	من ح/أ.خ ٨٩/١٢/٣١
١٦٠		١٦٠	

ملاحظات :

١ - رحل لحساب الأرباح والخسائر الفائدة عن الفترة من ٦/٣٠ حتى ١٢/٣١ أي نصف سنة فقط .

٢ - يرحل لحساب القرض في ٨٧/٦/٣٠ قيمة الفائدة على رصيد القرض البالغ ٦٠٠٠ جنيه وتبلغ ٤٨٠ جنيه .

٣ - يقبض ورثة الشريك المتوفى في كل سنة القسط + الفائدة .

٤ - في سنة ١٩٨٩ يرحل لحساب الأرباح والخسائر الفائدة عن ٦ شهور فقط حيث تم سداد باقي المستحق بالكامل في ١٩٨٩/٦/٣٠.

(ب) مثال عام على الانفصال (بسبب الانسحاب العادي) :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالي قرر الشريك (جـ) الانسحاب من الشركة في ١٩٨٩/١٢/٣١ واتفق الشركاء على الاستمرار في النشاط واعتبار المستحق للشريك (جـ) قرضا في ذمة الشركة يسدد بعد سنة من تاريخ الانفصال ، فاذا علمت أن الميزانية العمومية في تاريخ الانفصال كانت كالآتي :

	أصول ثابتة		**رأس المال**
٤٠٠٠	شهرة		١٢٠٠٠ (أ)
٨٠٠٠	عقارات		١٠٠٠٠ (ب)
١٢٠٠٠	آلات		٨٠٠٠ (جـ)
٤٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠٠	
		٦٠٠٠	احتياطي عام
	أصول متداولة	٣٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٣٠٠٠	بضاعة		
٥٠٠٠	بوليصة التأمين	٦٤٠٠	دائنون
٢٠٠٠	مدينون	٢٤٠٠	قرض (جـ)
٤٠٠٠	بنك	٥٠٠	جاري (أ)
٣٢٠٠	أ . قبض		
٤٠٠	حـ/ جاري (جـ)		
٤٥٦٠٠		٤٥٦٠٠	

وقد اتفق الشركاء فى ذلك التاريخ على انفصال الشريك (جـ) بالشروط الآتية :

١) يعاد تقدير الأصول وكانت كالآتى :

(أ) سبق صرف مبلغ ١٠٠٠ جنيه لاجراء اصلاحات واضافات هامة للعقار وقد اعتبرته الشركة من حينه مصروفا ايراديا .

(ب) قدرت الآلات بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه والأثاث بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

(جـ) أن البضاعة مقومة بسعر متضخم عن سعر التكلفة ويبلغ سعر التكلفة الحقيقى ٢٤٠٠ جنيه (يكون الاحتياطى بالفرق بين السعر المتضخم وسعر التكلفة).

(د) تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٣٥٠ جنيه وتقدر شهرة المحل بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه .

(هـ) تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض ٣٠٥٠ جنيه .

٢) هناك بوليصة تأمين على حياة الشركاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وقيمتها الحالية فى تاريخ الانفصال كانت ٣٥٠٠ جنيه .

٣) هناك ضرائب مستحقة على الشركة قدرها ٦٠٠ جنيه .

٤) تظل شهرة المحل برصيدها الدفترى أى ٤٠٠٠ جنيه ويظل الاحتياطى العام كما هو بالدفاتر وعلاوة على ما سبق اتفق الشركاء أ ، ب ، جـ على ما يأتى:

(أ) تزيد حصصها فى رأس المال بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه و ٢٠٠٠ جنيه على التوالى على أن يقبض أو يدفع كل شريك المستحق له أو عليه .

(ب) تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٣ : ٢ على التوالى .

(جـ) تحويل المستحق للشريك المنفصل الى حـ/ قرض على أن يتم سداده فى العام القادم .

والمطلوب :

١) اجراء قيود اليومية لاثبات ما تقدم .
٢) اعداد حـ/ اعادة التقدير .
٣) بيان مجموع حقوق الشريك المنفصل .
٤) اعداد حـ/ الشريك المنفصل .
٥) اعداد الميزانية بعد تحديد حقوق الشريك المنفصل .

أولا : قيود اليومية :

٣١٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى مذكورين
	١٥٠٠	حـ/ الأثاث
	٦٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار بضائع
	٥٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٥٠	حـ/ مخصص آجيو
	٢٠٠	حـ/ المدينين
	٦٠٠	حـ/ الدائنين (ضرائب مستحقة)
		اثبات خسائر اعادة التقدير
		من مذكورين
١٠٠٠		حـ/ العقارات
١٥٠٠		حـ/ الآلات
	٢٥٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اثبات أرباح اعادة التقدير
		من مذكورين
٢٤٠		حـ/ جاري (أ)
١٨٠		حـ/ جاري (ب)
١٨٠		حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
	٦٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اقفال نتيجة اعادة التقدير
		من مذكورين
٣٠٠		حـ/ جاري (أ)
١٥٠		حـ/ جاري (ب)
	٤٥٠	الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة لشهرة المحل

تابع قيود اليومية :

		من مذكورين
٦٠٠		ح/ جارى (أ)
٤٥٠		ح/ جارى (ب)
٤٥٠		ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١٥٠٠	الى ح/ البوليصة
		اثبات القيمة الحالية للبوليصة
		من مذكورين
١٢٠٠		ح/ جارى (أ)
٦٠٠		ح/ جارى (ب)
	١٨٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة للاحتياطى
٤٨٤٠		من ح/ البنـــك
		الى مذكورين
	١٨٤٠	ح/ جارى (أ)
	٣٠٠٠	ح/ رأسمال (أ)
		سداد المستحق على الشريك (أ)
٣٨٨٠		من ح/ البنك
		الى مذكورين
	١٣٨٠	ح/ جارى (ب)
	٢٠٠٠	ح/ رأسمال (ب)
		سداد المستحق على الشريك (ب)
١١٦٢٠		من ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١١٦٢٠	الى ح/ قرض الشـريك (جـ)
		تحويل المستحق للشريك (جـ) الى ح/ القرض

ح/ اعـادة التقديـر

١٥٠٠	الى ح/ الأثاث	١٠٠٠	من ح/ العقارات
٦٠٠	الى ح/م. هبوط أ. بضائع	١٥٠٠	من ح/ الآلات
٢٠٠	الى ح/ المدينين		
٥٠	الى ح/مخصص د.م فيها		
١٥٠	الى ح/ مخصص آجيو		
٦٠٠	الى ح/ الدائنين		
	(ضرائب مستحقة)	٦٠٠	رصيد مرحل
٣١٠٠		٣١٠٠	
٦٠٠	رصيد منقول	٢٤٠	من ح/ جاري (أ)
		١٨٠	من ح/ جاري (ب)
		١٨٠	من ح/ الشريك المنفصل (جـ)
٦٠٠		٦٠٠	

ح/ جـاري الشركاء

أ	ب	جـ	بيـــان	أ	ب	جـ	بيـــان
		٤٠٠	رصيـــد	٥٠٠			رصيـــد
٢٤٠	١٨٠		الى ح/اعادة التقدير			٤٠٠	من ح/الشريك المنفصل (جـ)
٣٠٠	١٥٠		الى ح/الشريك المنفصل ح/ الشهرة	١٨٤٠	١٣٨٠		من ح/البنك
٦٠٠	٤٥٠		الى ح/ البوليصة				
١٢٠٠	٦٠٠		الى ح/الشريك المنفصل (جـ) (احتياطى عام)				
٢٣٤٠	١٣٨٠	٤٠٠		٢٣٤٠	١٣٨٠	٤٠٠	

ح/ رأس المــــال

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيــــان
		٨٠٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	رصيد
				٣٠٠٠	٢٠٠٠		من ح/ البنك
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠						
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠		١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	

بيان حقوق الشريك المنفصل (ج)

حصته فى رأس المال (القيمة الدفترية)	٨٠٠٠	
قرض	٢٤٠٠	
حصته فى الشهرة	٤٥٠	
حصته فى الاحتياطى	١٨٠٠	
اجمالى حقوقه		١٢٦٥٠
رصيد جاريه المدين	٤٠٠	
خسائر اعادة التقدير	١٨٠	
خسائر البوليصة	٤٥٠	
		١٠٣٠
صافى حقوقه		١١٦٢٠

ح/ الشريك المنفصل (ج)

٤٠٠	الى ح/ الجارى	٨٠٠٠	من ح/ رأس المال
١٨٠	الى ح/ أ ٠ تقدير	٢٤٠٠	من ح/ القرض
٤٥٠	الى ح/ البوليصة	٣٠٠	من ح/ جارى (أ)
١١٦٢٠	الى ح/ القرض الجديد	١٥٠	من ح/ جارى (ب)
		١٢٠٠	من ح/ جارى (أ)
		٦٠٠	من ح/ جارى (ب)
١٢٦٥٠		١٢٦٥٠	

(١٥١)

الميزانية العمومية عقب الانفصال

أصول — خصوم

أصول			خصوم		
٤٠٠٠		شهرة			رأس المال
٩٠٠٠		عقارات		١٥٠٠٠	(أ)
١٣٥٠٠		آلات		١٢٠٠٠	(ب)
٢٥٠٠		أثاث	٢٧٠٠٠		
	٣٠٠٠	بضاعة	٦٠٠٠		أ٠ عام
	٦٠٠	ـ مخصص هبوط	٧٠٠٠		دائنون
		أسعار بضائع	١١٦٢٠		قرض الشريك
٢٤٠٠					
٣٥٠٠		بوليصة تأمين			المنفصل (ج)
	١٨٠٠	مدينون			
	٣٥٠	ـ مخصص د ٠م			
		فيها			
١٤٥٠					
	٣٢٠٠	أ٠ قبض			
	١٥٠	ـ مخصص آجيو			
٣٠٥٠					
١٢٢٢٠		بنك			
٥١٦٢٠			٥١٦٢٠		

الباب الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

يتضمن هذا الباب :

* التكييف القانونى لانقضاء وتصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة.
* التصفية السريعة .
* التصفية التدريجية .
* إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبب إنضمامها أو اندماجها .

الباب الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

مقدمــــــــة :

تقوم شركات التضامن والتوصية البسيطة على اساس الثقـــــة المتبادلة بين الشركاء ، وتستمر الشركة قائمة بشخصيتها المعنوية حتى تنتهى التصفية ، ونعنى بالتصفية بيع جميع موجودات الشركة ، واستخدام المتحصلات فى سداد ماعليها من التزامات، ثم تقسيم مايتبقى من أمـوال بعد ذلك بين الشركاء ، وبانتهاء التصفية تنقضى او تحل الشركة، وعلى ذلك فانقضاء شركة وتصفيتها عمليتين مكملتين لبعضهما ،

ويتناول هذا الباب مناقشة مجموعة مشاكل خاصة بالتكييف القانونى لانقضاء شركات التضامن والتوصية ، ثم نعرض بعد ذلك أهم المشاكـــل المحاسبية للتصفية السريعة والتصفية التدريجية ،واخيرا نبين المعالجة المحاسبية لمشاكل التصفية بسبب الانضمام او الاندماج ،

وعلى هذا تنقسم خطة الدارسة على النحو التالى :

الفصـــل الاول : التكييف القانونى لانقضاء وتصفية شركات التضامــــن والتوصية البسيطة ،

الفصل الثانى : التصفية السريعة ،

الفصل الثالث : التصفية التدريجية ،

الفصل الرابع : انقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبـــــب انضمامها او اندماجها ،

الفصل الأول

التكييف القانونى لانقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة

يقصد بانقضاء الشركة انحلالها وانهاء العلاقة القانونية التى تربط الشركاء بعضهم ببعض .

وتنقضى شركات الاشخاص نتيجة لسبب من أسباب الانقضاء العامة التى تنقضى بها الشركات جميعا أو لسبب من أسباب الانقضاء الخاصة بشركات الاشخاص .

هذا ويجب مراعاة ان مشاكل التصفية بالنسبة لشركات التضامن شبيهة بمشاكل التصفية فى شركات التوصية البسيطة ، فيما عدا أن الشريك الموصى مسئوليته محددة بحصته فى راس المال ، فلو تجاوزت الخسارة حصته فى راس المال فان مسئوليته فقط تتحدد بقدر حصته .

ويتم تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة لاسباب عامة واسباب خاصة .

أسباب الانقضاء العامة :

وردت أسباب الانقضاء العامة للشركات فى المواد من ٥٢٦ الى ٥٣١ من القانون المدنى ونلخصها فيما يلى :

(١) انتهاء الاجل المحدد للشركة :

تنتهى الشركة بانتهاء الميعاد المحدد لها فى العقد ويكون انقضاء الشركة لانتهاء المدة بقوة القانون ، غير انة يجوز أن تستمر الشركة بعد انتهاء الاجل المحدد لها فى العقد متى اتفق الشركاء على مد أجل الشركة قبل انقضائها .

كذلك يجوز للشركاء بعد انتهاء مدة الشركة الاتفاق على استمرارها مدة أخرى ، وقد يستفاد من هذا الاتفاق ضمنا متى استمر الشركاء فى القيام باعمالها ، وفى هذة الحالة الاخيرة يتجدد العقد بحكم القانون سنة بعد أخرى بالشروط ذاتها .

(٢) انتهاء العمل الذى قامت من أجلة الشركة :

تنقضى الشركة بتحقيق الغرض الذى انشئت من اجله ، ومع ذلك اذا انتهى العمل الذى قامت من أجلة الشركة واستمر الشركاء يقومون بعمل من نوع الاعمال التى تألفت لها الشركة امتد العقد سنة بعد سنة بالشروط ذاتها .

(٣) هلاك مال الشركـــــة :

نصت المادة ٥٢٧ مدنى "على أن تنتهى الشركة بهلاك جميع مالها او جزء كبير منه بحيث لاتبقى فائدة فى استمرارها " ٠

ويترتب على هذا النص انة اذا هلكت كل اموال الشركة انقضت الشركة ٠ وذلك لاستحالة استمرارها فى النشاط ، اما اذا كان الهـلاك جزئيا فيتوقف الامر على ماذا كان الجزء الهالك صغيرا بحيث لا عــوق هلاكه استمرار الشركة فى النشاط أو كان الجزء الهالك كبيرا يعــوق المنشأة عن تحقيق اغراضها ٠ فالشركة لاتنقض فى الحالة الاولى وتنقض فى الحالة الثانية ،واذا حدث خلاف بين الشركاء حول اهمية الجزءالهالك كانت للمحكمة سلطة تقدير مقتضيات الانقضاء حسب الظروف ٠

(٤) حكم صادر من المحكمـة :

نصت المادة ٥٣٠ مدنى علىانةيجوزللمحكمةان تنقض بحل الشركة بناء على طلب احد الشركاء لعدم وفاء شريك بما تعهد به او لاى سبـب آخر لايرجع الىالشركاء ، ويقدر القاضى ماينطوى عله هذا السبب مـن خطورة تسوغ الحل ٠ ويكون باطلا كل اتفاق يقض بغير ذلك ٠

ومن الاسباب التى تدعو الشركاء الى الالتجاء الى المحكمةبطلب الحل ، عدم تنفيذ احد الشركاء لالتزامة بتقديم حصةفى رأس المال او لمنافسةشريك للشركةفى اعمالهاأو نتيجة للخلاف المستمر بين الشركاء٠

(٥) التأميـــــــم :

يترتب على تاميم المشروع الاقتصادى استيلاء الدولة على أموال المشروع فتنتقل الملكية الى منشأة عامةاقتصاديةويترتب على التاميم انقضاء الشركة وتصفيتها واستثناءا قد تستمر الشركةرغم التاميم متى نص القانون على ذلك ٠

اسباب الانقضاء الخاصـــة :

تقوم شركات الاشخاص على الاعتبار الشخص والثقة المتبادلـة بين الشركاء فمتى زال هذا الاعتبار او زالت هذه الثقة انقضت الشركة كما يحدث عند وفاة شريك او اعسارة او افلاسه او انسحابه او الحكـم باخراجة من الشركة وفيما يلى هذة الاسباب باختصار :

(١) موت احد الشركـــاء :

حيث يترتب على موت أحد الشركاء انقضاء الشركة ،الا اذا اتفـق الشركاء على خلاف ذلك ، وفى هذة الحالة يلزم تحديد حصة الشريــك المنـفصل وسدادها وتستمر الشركة بين الباقين ، كما يجوز الاتفاق على استمرار الشركة مع ورثة المتوفى حتى ولو كانوا قصرا ٠

(٢) الحجر على احد الشركاء او اعساره او افلاسه :

يترتب على الحجر على احد الشركاء او اعسارة او افلاسه انقضاء الشركة وذلك لزوال الثقة التى تقوم عليها ، غير انة من حق الشركاء الاتفاق على استمرارها رغم الحجر على احدهم او اعسارة او افلاسه ويلزم فى هذه الحالة تحديد حقوق الشريك المحجور عليه او المعسر او المفلس وسدادها له ، وتستمر الشركة بين الباقين من الشركاء .

(٣) انسحاب احد الشركاء :

تنتهى الشركة ايضا بانسحاب احد الشركاء متى كانت الشركة غير محددة المدة على ان يعلن الشريك ارادته فى الانسحاب الى سائر الشركاء قبل حصوله ،والا يكون انسحابه عن غش او فى وقت غير لائق ،وعلى هذا فانه يلزم لكى يقع انسحاب الشريك صحيحا توافر شرطين :

أ - ان يعلن الشريك سائر الشركاء بارادته فى الانسحاب قبل حصوله
ب - الا يكون انسحاب الشريك عن غش او فى وقت غير مناسب ، وتقدر المحكمة ما اذا كان الانسحاب عن غش او فى وقت غير لائق فاذا لم يتوافر هذان الشرطان فى الانسحاب وقع باطلا اما اذا وقع صحيحا انقضت الشركة .

ويجوز الاتفاق على انه اذا انسحب احد الشركاء تستمر الشركة فيما بين الباقين ، وفى هذه الحالة لايكون لهذا الشريك الا نصيبه فى اموال الشركة ويقدر هذا النصيب بحسب قيمته يوم وقوع الانسحاب .

اما بالنسبة للشركات ذات المدة المحددة فانها لاتنقض بالارادة المنفردة لاحد الشركاء ، بل يلتزم الشريك بالبقاء فى الشركة حتى نهاية المدة لان العقد شريعة المتعاقدين .

(٤) رغبة الشريك فى اخراجه من الشركة :

نصت المادة ٢/٥٣١ على انه " يجوز لاى شريك ،اذا كانت الشركة معينة المدة ، ان يطلب من القضاء اخراجه من الشركة متى استند فى ذلك الى اسباب معقولة ، وفى هذة الحالة تنحل الشركة مالم يتفق الشركاء على استمرارها " .

شهر الانقضاء :

نصت المادة ٥٨ من القانون التجارى شهر انقضاء الشركات التجارية حتى يعلم الغير بانقضائها ، واجراءات شهر انقضاء الشركة هى نفس اجراءات شهر تكوينها وذلك بقيد ملخص سند الانقضاء فى السجل المعد لشهر الشركات بقلم كتاب المحكمة ونشره فى لوحة الاعلانات وفى الصحف .

حالات الانقضاء من الناحية المحاسبية :

اذا نظرنا الى المعالجة المحاسبية لانقضاء شركات التضامن والتوصية فانه يتعين التمييز بين حالتين رئيسيتين :

(١) التصفية :

ويقصد بها بيع الاصول غير النقدية وتحصيل حقوقها قبل الغير وسداد التزامات الشركة وتوزيع الاموال المتبقية (ان وجدت) على الشركاء ، ويمكن التمييز بين نوعين من التصفية من حيث الفترة الزمنية التى تستغرقها عملية التصفية :

التصفية السريعة

وهى التى تستغرق مدة قصيرة نسبيا حيث يتمكن المصفى من بيع اصول الشركة دفعة واحدة او على دفعات خلال فترة زمنية قصيرة ،

التصفية التدريجية

وهى التى تستغرق مدة طويلة ،وفى هذه الحالة قد يتفق الشركاء بعد سداد جميع التزامات الشركة على توزيع المتحصل من التصفية عليهم على دفعات دون انتظار لانتهاء التصفية ،

(٢) الانضمام او الاندماج :

وفى هذه الحالة لاتتم تصفية الشركة بمعناها السابق وانما يتم انضمامها الى شركة اخرى قائمة اواندماجها مع شركة اخرى (اواكثر) وتكوين شركة جديدة ،

وسوف نتناول حالات التصفية (السريعة والتدريجية) والانضمام او الاندماج فى الفصول التالية ،

الخطوات العملية لتنفيذ التصفية :

يمكن حصر هذة الخطوات فى الاتى :

(١) بيع اصول الشركة غير النقدية وتحصيل حقوقها قبل الغير ،
(٢) سداد الديون التى على الشركة مع مراعاة ترتيب امتيازها كالآتى:

* مصاريف التصفية بما فى ذلك أجر المصفى اذا نص القانون على امتيازها
* الديون الممتازة مثل المصروفات القضائية والضرائب والرسوم واجور العاملين بالشركة المستحقة لهم عن الستة الاشهر الاخيرة
* الديون الممتازة برهن وذلك فى حدود الم حصل من الاصول المرتهنة
* الديون العادية ، أوراق الدفع ودائنون ،
* تقسيم الاموال الباقية بعد ذلك على الشركاء وذلك على اساس مركز كل شريك ،

ويلاحظ أن الخطوات السابقة يمكن تنفيذها بالترتيب السابق فى حالة التصفية السريعة ، أما فى حالة التصفية البطيئة فتتداخل الخطوات السابقة كما سيتضح فيما بعد ،

الفصل الثانى

التصفية السريعة

يترتب على انقضاء الشركة - واشهاره - وجوب تصفيتها وتعيين مصفى من الشركاء او من غيرهم ليقوم محل مدير الشركة بالاشراف على عملية التصفية .

ويبدأ المصفى باتمام العقود التى لم تنتهى ويطلب من مديرى الشركة اقفال حسابات الشركة وتصوير الحساب الختامى والميزانية فى تاريخ بدء عملية التصفية .

ثم يقوم بتحويل اصول الشركة الغير نقدية الى اموال سائلة وتحصيل ما للشركة من ديون لدى الغير .

ثم يقوم بتسديد خصوم الشركة الخارجية وفق اولوية كل دين فيتبقى بعد ذلك صافى الاصول فى صورة سائله فتوزع على الشركاء وفقا لحق كل منهم النهائى .

نتائج التصفية :

فى حالة التصفية السريعة تستخرج نتيجتها من ربح او خسارة بتصوير "حـ/التصفية " ويجعل مدينا بما يلى :

- اصول الشركة التى ينتظر تحويلها الى نقدية وذلك على اساس قيمتها الدفترية وطبقا لذلك لايقفل فى حـ/ التصفية حسابات النقدية (بنك او خزينة) لانها تمثل نقدية حاضرة ،ورصيد الخسائر اذ يجب توزيعها مباشرة على الشركاء ،وكذلك الحسابات الجارية المدينة للشركاء اذ انها من عناصر تحديد مراكز الشركاء ويجب اقفالها مباشرة فى حساب راس المال .
- الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر والتى يكتشفها المصفى .
- مصروفات التصفية بما فى ذلك اتعاب المصفى .

كما يجعل حـ/ التصفية دائنا بما يلى :

- مخصصات الاصول مثل مخصصات الاهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها
- ثمن بيع الاصول والمحصل من حقوق الشركة قبل الغير .
- القيمة التقديرية المتفق عليها بالنسبة لاى اصل من الاصول التى قد يستولى عليها احد الشركاء .
- الخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد الالتزامات .

فحساب التصفية يعتبر حساب نتيجة ، ومن ثم يقفل بتوزيع رصيدة على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

نتائج التصفية وموقف الشريك المتضامن :

قد تكون نتيجة التصفية ربحا يوزع على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وذلك في حالة بيع الاصول باكثر من قيمتها الدفترية حيث أن رأس المال النهائى او مجموع حقوق الشركاء النهائية تساوى القيمة التى تزيد بها حصيلة البيع على الخصوم .

وقد تكون نتيجة التصفية خسارة وذلك فى حالة بيع الاصول باقل من قيمتها الدفترية ويخفض بهذه الخسارة نصيب كل شريك فـــى رأس المال بنسبة توزيع الخسائر وبذلك تتساوى حصيلة البيع مع رأس المال بعد التخفيض .

واذا تجاوزت الخسارة حصة أحد الشركاء المتضامنين وجب سداد ماعليه من امواله الخاصة فاذا اعسر تحمل شركاه المتضامنين ماعليه بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم .

نتائج التصفية وموقف الشريك الموصى :

يتحمل الشريك الموصى الخسائر فى حدود نصيبه فى رأس المال فاذا زاد نصيبه فى الخسائر عن ذلك تحملها شركاة المتضامنين بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم .

واذا كان له رصيد حساب جارى مدين بسبب خسائر سابقة فلايتحمل من خسائر سابقة فلا يتحمل من خسائر التصفية الا بقدر الفرق بين هذا الرصيد ونصيبة فى رأس المال أما اذا كان رصيدالحساب الجارى مدينا بسبب مسحوبات وجب عليه سداده .

واذا لم يكن الشريك الموصى قد سدد نصيبه فى رأس المـــال بالكامل وجب عليه دفع الباقى من هذا النصيب .

اما قرض الشريك الموصى فيعامل معاملة الخصوم العاديـــة ويتساوى معها من حيث أولوية السداد .

حسابات التصفيـــــة :

يلزم لاجراء التصفية تصوير ثلاث حسابات رئيسية هى :

(١) حـ/ التصفيـــــة :

والغرض من تصوير هذا الحساب ، الوصول الى مقدار أربـاح أو خسائر التصفية الواجب توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر

ويتم اثبات العمليات المتعلقة ببيع وتحصيل الاصول النقدية وسداد الالتزامات ودفع مايترتب على عملية التصفية من مصروفات وبصفة عامة يتضمن هذا الحساب العمليات التالية :

أ — اقفال حسابات الاصول المنتظر تحويلها الى نقدية فى حساب التصفية بالقيد التالى :

×××		من حـ/ التصفية
	××	الى حـ / الالات
	××	الى حـ / الاثاث
	××	الى حـ / مخزون البضائع
	××	الى حـ / المدينون
		الخ ....

ب — اقفال حسابات مخصصات الاصول فى حـ/التصفية بالقيد التالى :

×××		من حـ/ مخصص الاهلاك (حسب نوع الاصل الثابت)
×××		من حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك (١)
	×××	الى حـ / التصفية

جـ — بيع الاصول وتحصيل الحقوق : حيث يتم اثبات المتحصل من الاصول لحساب التصفية بالقيد الاتى :

×××		من حـ / البنك
	×××	الى حـ / التصفية

د — سداد الالتزامات حسب درجة امتيازها :

××		من حـ/ قرض برهن اصول
××		من حـ/ الدائنين
××		من حـ/ أوراق الدفع
		الخ ....
	××	الى حـ/ البنك

---

(١) يتضمن هذا الحساب أى مخصصات أخرى بخلاف الاهلاك مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، وأى مخصصات أخرى خاصة بالاصول المتداولة.

هذا وقد تسدد بعض الالتزامات باقل من ارصدتها الدفترية فقد يحصل المصفي على خصم نظير سداد الدائنين قبل ميعاد الاستحقاق فيعالج هذا الخصم كربح للتصفية بالقيد الاتي :

x x x		من حـ / الدائنين
	x x x	الى حـ / التصفية

وايضا قد يتم سداد بعض الالتزامات باكثر من ارصدتها الدفترية فعلى سبيل المثال قد يكتشف المصفي ان هناك فواتير شراء بالاجل غير مثبتة بالدفاتر ،فيعالج ذلك بالقيد التالي :

x x x		من حـ / التصفية
	x x x	الى حـ / الدائنين

هـ — دفع مصروفات التصفية :

بعد اتمام عملية التصفية يتم تحميل حساب التصفية برصيد مصروفات التصفية باعتبارها مصروفات مترتبة عليها ويتم ذلك بالقيد الاتي :

x x x		من حـ / التصفية
	x x x	الى حـ / مصروفات التصفية

ويمثل رصيد حساب التصفية النتيجة النهائية سواء ربح او خسارة ، وفي حالة الربح يكون قيد توزيع الارباح على الشركاء طبقا لنسبة توزيع الارباح والخسائر كما يلي :

x x x		من حـ / التصفية
	x x x	الى حـ / رأس المال x x x

اما اذا كانت التصفية خسارة فان قيد توزيع الخسائر على الشركاء يكون عكس القيد السابق .

(٢) حـ / البنك :

ويبدأ هذا الحساب بالرصيد في تاريخ التصفية ، ثم يرحل الى الجانب المدين من الحساب رصيد حـ/الخزينة ان وجد ثم تدون جميع المتحصلات من بيع الاصول أو تحصيلها ، ويقيد بالجانب الدائن المدفوعات حسب أولويتها .

د — اقفال قرض الشريـــــــــــك :

هناك طريقتين لمعالجة قرض الشريك .... الاولـــــى وتقض بعدم قفل حـ/ قرض الشريك فى حساب راس المال وانما يسدد هذاالقرض بصفة مستقلة قبل سداد الحصص فى راس المال تمييزا لسداد الحقوق المترتبة على علاقة اقراض عن تلـــك الناتجة عن علاقة مشاركة والثانية تقض بقفل قروض الشركاء فى حساب راس المال استنادا الى انه عند انقضاء الشركةليست هناك اهمية للتفرقة بين الحقوق المترتبة على علاقة اقــراض والحقوق الناتجة من المشاركة وخاصة اذا اخذنا المسئوليةغير المحدودة للشركاء المتضامنين .

والكاتب يفضل اتباع الطريقة الثانية حيث أن اتبـاع الطريقة الاولى ينقصها عمومية التطبيق حيث أنه فى حالــــة التصفية السريعة قد يستدعى الامراستخدام قرض الشريك كله او جزء منه فى حالة وجود رصيد مدين لحصته فى رأس المال ، كما أنة فى حالة التصفية البطيئة وسداد الشركاء على دفعـــات يتعين اقفال قروض الشركاء فى حساب رأس المال حتى يمكـــن تحديد ولوية الدفع واطار سداد حقوق الشركاء على دفعات .

وفى ضوء المناقشة السابقة عرضها فانه يفضل اقفــال قرض الشريك فى حساب حصته فى رأس المال بالقيد التالى :

×××		من حـ / قرض الشريك (فلان)
	×××	الى حـ / رأس المــال (فلان)

سداد حقوق الشركـــــاء :

يترتب على اثبات العمليات السابقةاقفال جميع الحسابات فيما عدا حساب البنك وحساب رأس المال الذى يبين التحديد النهائى لحقوق كل شريك ، ويجب أن يكون رصيدا حـ/البنك و حـ/رأس المال متساويين وبصفة عامة يتمثل حساب رأس المال فى مجموع الارصدة الدائنة لحصص بعض الشركاء مطروحا منةمجموع الارصدة المدينة لحصص الشركاءالاخرين فبفرض أنهم موسرون يتم تحصيل المستحق عليهم ،ويقيد ذلك بجعل حساب البنك مدينا وحـ/ رأس المال دائنا ، وبذلك يتوافر المال الكافى لسداد الشركاء ذوى الارصدة الدائنة ، ويقيد ذلك بجعل حـ/رأس المال مدينا وحـ/ البنك دائنا ، وبذلك يتم اقفال جميع حسابات الشركـــة أما اذا كان الشركاء ذوى الارصدة المدينة معسرين فانة يتعين تسوية حـ/رأس المال كماسيتضح ذلك عندشرح النتائج المحتملةلعملية التصفية

اما الرصيد النهائى(بعد سداد جميع الخصوم) فيوزع على الشركاء حسب حقوقهم النهائية ويجب أن يتساوى دائما رصيد البنك بعد سداد الخصوم والذى يمثل صافى الاموال السائلة مع مجموع حقوق الشركاء النهائيــــة ٠

(٣) حـ / راس المــــــال :

ويجمع فية حقوق كل شريك فى الخانة الخاصة به ويبدأ برصيد راس مال كل شريك فى تاريخ التصفية ويرحل الية فى الجانب الدائن الحسابات الجارية الدائنة وانصبة الشركاء فى الاحتياطى العام وكذا ارباح التصفية ، ويجعل مدينا بالحسابات الجارية المدينة وبأى خسائر لم توزع وكذلك بقيمة ما يأخذه الشريك من اصول وبخسائر التصفية ٠

وطبقا لذلك تكون القيود المتعلقة بتجميع حقــــوق الشركاء فى حساب راس المال كما يلـــــى :

أ ـــ اقفال الحسابات الجارية للشركاء :
ففى حالة وجود رصيد دائن لحساب جارى الشريك فان قيد الاقفال كما يلـــــى :

× × ×		من حـ / جارى الشريك (فلان)
	× × ×	الى حـ / رأس مـــال (فلان)

وفى حالة ما اذا كان الرصيد مدين لحساب جارى الشريك فان قيد الاقفال يكون عكس القيد السابق ٠

ب ـــ توزيع الاحتياطى العــــــــام :
حيث أن هذا الاحتياطى يمثل ارباح محجوزة من فتــرة ماضية قبل التصفية ومجمعة فى شكل احتياطى لذلك فانه يوزع على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بالقيد التالى :

× × ×		من حـ/ الاحتياطى العام
	× × ×	الى حـ/ رأس المــــــال × × ×

جـ ـــ توزيع الخسائر المرحلــــــــــة :
بالطبع فان توزيع الخسائر المرحلة والسابقة علـــى عملية التصفية يجب أن يتم بنسبة توزيع الارباح والخسائـــر السابقة ويكون القيد كالآتـــــى :

× × ×		من حـ / رأس المـــال
	× × ×	الى حـ / الخسائر المرحلــــــة

الاحتمالات المختلفة لعملية التصفية :

بعد تصوير حـ/رأس المال يتحدد مركز كل شريك وفى هذا الصدد هناك عدة حالات هـى :

(١) نتيجة التصفية ربحا بحيث يسترد كل الشركاء (أو بعضهم) اكثر من حصصهم فى رأس المال ،
(٢) نتيجة التصفية خسارة لاتتعدى حقوق الشريك قبل الشركة ،
(٣) نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك (أو أكثر) منها يزيد على حقوقة قبل الشركة ،
(٤) نتيجة التصفية خسارة تزيد على اجمالى حقوق الشركاء ،

وفيما يلى مجموعة من الامثلة الرقمية يتضح من خلالها الاحتمالات المختلفة لعملية التصفية ،

الحالة الاولى :(نتيجة التصفية ربح) :

مثال (١)

(أ) ،(ب) شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ ،وفى ١٩٨٨/١/١ قرر الشريكان تصفية الشركة بسبب انتهاء مدتها وكان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

__أصـول :__

٩٥٠٠ عقارات — ٣٥٠٠ آلات — ١٠٠٠ أثاث — ٣٠٠٠ مخزون سلعى — ٢٤٠٠ مدينون — ١٢٠٠ بنك — ٥٠٠ جـارى (ب) ،

__خصـوم :__

٩٠٠٠ رأس المال (حصـة "أ" ٥٠٠٠ والباقى حصـة "ب") — ٨٠٠ احتياطى عام — ٢٥٠٠ مخصص اهلاك العقارات — ٦٠٠ مخصص اهلاك الالات — ٣٠٠ مخصص اهلاك الاثاث — ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها — ٢٠٠ جارى (أ) — ٩٠٠ قرض (ب) — ٦٠٠٠ دائنون — ٣٠٠ مصروفات مستحقة

وقد تمت التصفية على الوجه التالى :

(١) تم بيع العقار بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه - والالات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه - أما الاثاث فقد استولى علية الشريك (أ) على اساس تقديرة بمبلغ ٣٠٠ جنيه ، وبيع المخزون السلعى بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ،
(٢) بلغت الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه وقد تم تحصيل الباقى مـن المدينين ،
(٣) تنازل الدائنين عن مبلغ ٣٠٠ جنيه وقد تم سداد الباقى بشيك ،
(٤) بلغت مصروفات التصفية ٣٠٠ جنيه ،

والمطلـــــــوب :

اولا : قيود اليومية اللازمة .
ثانيا : تصوير حسابات التصفية (حـ/التصفية ،حـ/البنك ،حـ/راس المال)

الحــــــل :

اولا : قيود اليوميـــــة

٨٠٠		من حـ/ الاحتياطى العـــــام
	٨٠٠	الى حـ/ راس المـــــال
		٤٨٠ الشريـــك (أ)
		٣٢٠ الشريـــك (ب)
		توزيع الاحتياطى العام على الشريكين
٥٠٠		من حـ/ راس مـــال (ب)
	٥٠٠	الى حـ/ جـــــارى (ب)
		ترحيل رصيد حساب جارى (ب) الى حـ/راس المال
٢٠٠		من حـ/ جـــــارى (أ)
	٢٠٠	الى حـ/راس مـــــال (أ)
		ترحيل رصيد حـ/جارى (أ) الى حـ/ راس المال
٩٠٠		من حـ/ قرض الشريك (ب)
	٩٠٠	الى حـ/ راس مـــال الشريك (ب)
		ترحيل رصيد حساب قرض (ب) الى حـ/راس المال
١٩٤٠٠		من حـ/ التصفيـــــــة
	٩٥٠٠	الى حـ/ العقـــــارات
	٣٥٠٠	الى حـ/ الالات
	١٠٠٠	الى حـ/ الاثـــــــاث
	٣٠٠٠	الى حـ/ المخزون السلعـــــى
	٢٤٠٠	الى حـ/ المدينـــــــون
		اقفال الحسابات المذكورة مع حـ/ التصفيـــــة
٢٥٠٠		من حـ/ مخصص اهلاك العقـــارات
٦٠٠		من حـ/ مخصص اهـــلاك الالات
٣٠٠		من حـ/ مخصص اهلاك الاثـــــاث
٥٠٠		من حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
	٣٩٠٠	الى حـ / التصفيـــــــة
		تحميل حـ/ التصفيـــــة بالمخصصـــــات

تابع قيود اليومية :

١٦٧٠٠		من حـ/ البنك
	١٦٧٠٠	الى حـ/ التصفية مقدار المتحصل من الاصول (٩٠٠٠ عقارات + ٢٠٠٠ الالات + ٣٥٠٠ المخزون السلعى + ٢٢٠٠ مدينون)
٣٠٠		من حـ/ راس المال (ا)
	٣٠٠	الى حـ/ التصفية تسليم الاثاث للشريك (ب) بالقيمة المقدرة
٣٠٠		من حـ/ مصاريف التصفية
	٣٠٠	الى حـ/ البنك سداد مصروفات التصفية
٣٠٠		من حـ/ التصفية
	٣٠٠	الى حـ/ مصروفات التصفية تحميل حـ/ التصفية بمصروفاتها
٣٠٠		من حـ/ المصروفات المستحقة
٥٧٠٠		من حـ/ الدائنين
	٦٠٠٠	الى حـ/ التصفية سداد الالتزامات المذكورة
٣٠٠		من حـ/ الدائنين
	٣٠٠	الى حـ/ التصفية مقدار الخصم المكتسب من الدائنين
١٥٠٠		من حـ/ التصفية
	١٥٠٠	الى حـ/ راس المال ١٠٠٠ الشريك (ا) ٥٠٠ الشريك (ب) توزيع نتيجة التصفيةعلى الشريكين
١١٦٠٠		من حـ/ راس المال ٦٣٨٠ الشريك (ا) ٥٢٢٠ الشريك (ب)
	١١٦٠٠	الى حـ/البنك سداد حقوق الشريكين

ثانيا : حسابات التصفية

حـ / التصفية

٩٥٠٠	الى حـ/ العقارات	٢٥٠٠	من حـ/مخصص اهلاك العقارات
٣٥٠٠	الى حـ/ الالات	٦٠٠	من حـ/ ،، ،، الالات
١٠٠٠	الى حـ/ الاثاث	٣٠٠	من حـ/ ،، ،، الاثاث
٣٠٠٠	الى حـ/المخزون السلعى	٥٠٠	من حـ/مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
٢٤٠٠	الى حـ/المدينين	٣٠٠	من حـ/الدائنين
٣٠٠	الى حـ/ م.التصفية	١٦٧٠٠	من حـ/ البنك (٩٠٠٠ + ٢٠٠٠ + ٣٥٠٠ + ٢٢٠٠)
١٥٠٠	رصيد مرحل (ربح التصفية)	٣٠٠	من حـ/ راس المال (أ)
٢١٢٠٠		٢١٢٠٠	
١٥٠٠	الى حـ/راس المال ١٠٠٠ الشريك (أ) ٥٠٠ الشريك (ب)	١٥٠٠	رصيد منقول
١٥٠٠		١٥٠٠	

حـ/ البنك

١٢٠٠	رصيد	٣٠٠	من حـ/م. التصفية
١٦٧٠٠	الى حـ/ التصفية	٣٠٠	من حـ/م. مستحقة
		٥٧٠٠	من حـ/الدائنين
		١١٦٠٠	رصيد مرحل
١٧٩٠٠		١٧٩٠٠	
١١٦٠٠	رصيد منقول	١١٦٠٠	من حـ/ راس المال ٦٣٨٠ الشريك (أ) ٥٢٢٠ الشريك (ب)
١١٦٠٠		١١٦٠٠	

حـ/ راس المـــال

أ	ب	بيـــان	أ	ب	بيـــان
—	٥٠٠	الى حـ/جارى (ب)	٥٠٠٠	٤٠٠٠	رصيـــد
٣٠٠	—	الى حـ/التصفية	٤٨٠	٣٢٠	من حـ/أ٠خ عـــام
			٢٠٠	—	من حـ/جـــارى (أ)
			—	٩٠٠	من حـ/قـــرض (ب)
٦٢٨٠	٥٢٢٠	رصيد مرحـــل	١٠٠٠	٥٠٠	من حـ/التصفيـــة
٦٦٨٠	٥٧٢٠		٦٦٨٠	٥٧٢٠	
٦٢٨٠	٥٢٢٠	الى حـ/البنـــك	٦٣٨٠	٥٢٢٠	رصيد منقـــول
٦٢٨٠	٥٢٢٠		٦٣٨٠	٥٢٢٠	

الحالة الثانيـة :نتيجة التصفية خسارة لاتتعدى حقوق الشريك قبل الشركة

لاتختلف هذه الحالة عن الحالة السابقة الافيما يتعلق بمقدار المبالغ التى يحصل عليها كل شريك ٠

ولايضاح هذه الحالة نفترض التغيير التالى فى بيانات المثـــال السابـــق :
ان المتحصل من بيع العقار ٦٩٠٠ جنيه ، ومن بيع الالات ٨٠٠ جنيه فقط، وفى ضوء هذا التعديل تكون حسابات التصفية كما يلـــى :

حـ / التصفيـــة

٩٥٠٠	الى حـ/العقـــارات	٢٥٠٠	من حـ/مخصص اهلاك العقـــارات
٣٥٠٠	الى حـ/الالات	٦٠٠	من حـ/ ،، ،، الالات
١٠٠٠	الى حـ/الاثـــاث	٣٠٠	من حـ/ ،، ،، الاثـــاث
٣٠٠٠	الى حـ/المخزون السلعى	٥٠٠	من حـ/مخصص ديون المشكـــوك فيها
٢٤٠٠	الى حـ/المدينيـــن	٣٠٠	من حـ/ الدائنيـــن
٣٠٠	الى حـ/م ٠ التصفيـــة	١٣٤٠٠	من حـ/البنـــك (٦٩٠٠+٨٠٠ +٣٥٠٠ +٢٢٠٠)
		٣٠٠	من حـ/ راس مـــال (أ)
		١٨٠	رصيـــد مرحـــل
١٩٧٠٠		١٩٧٠٠	
١٨٠٠	رصيـــد منقـــول	١٨٠٠	من حـ/ راس المـــال ١٢٠٠ الشريك (أ) ٦٠٠ الشريك (ب)
١٨٠٠		١٨٠٠	

حـ/ البنـــــك

١٢٠٠	رصيـــــــد	٣٠٠	من حـ/ م. التصفيـــة
١٣٤٠٠	الى حـ/ التصفيــــة	٣٠٠	من حـ/ م. مستحقـــة
		٥٧٠٠	من حـ/ الدائنيـــن
		٨٣٠٠	من حـ/ رصيد مرحـــل
١٤٦٠٠		١٤٦٠٠	
٨٣٠٠	رصيد منقـــول	٨٣٠٠	من حـ/رأس المـــال
			٤١٨٠ الشريـــك (أ)
			٤١٢٠ الشريـــك (ب)
٨٣٠٠		٨٣٠٠	

حـ/ رأس المـــال

أ	ب	بيـــــان	أ	ب	بيـــــان
—	٥٠٠	الى حـ/جارى (ب)	٥٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقـــول
٣٠٠	—	الى حـ/التصفيـــة	٤٨٠	٣٢٠	من حـ/أ. عـــام
١٢٠٠	٦٠٠	الى حـ/التصفيـــة	٢٠٠	—	من حـ/جـــارى (أ)
			—	٩٠٠	من حـ/قـــرض (ب)
٤١٨٠	٤١٢٠	رصيد مرحـــل			
٥٦٨٠	٥٢٢٠		٥٦٨٠	٥٢٢٠	
٤١٨٠	٤١٢٠	الى حـ/البنـــك	٤١٨٠	٤١٢٠	رصيد منقـــول
٤١٨٠	٤١٢٠		٤١٨٠	٤١٢٠	

الحالة الثالثة :نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك (أو أكثر) منها يزيد على حقوقه قبل الشركة :

وفى هذا الصدد فان هناك عدة احتمالات :

(١) ان نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء مع احتمال زيادة نصيب شريك (أو أكثر) من الخسارة على حقوقه قبل الشركة .. وان كل الشركاء موسرين .

(٢) ان نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء مع احتمال زيادة نصيب الشريك الموصى فى الخسارة على حقوقه قبل الشركة وان كل الشركاء المتضامنين موسرين .

(٣) ان نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء مع وجود شريك أو بعض الشركاء معسرون .

وفيما يلى حالات تطبيقية على الاحتمالات السابق عرضها :

• **مثـــــال :**

(حالة يسار كل الشركاء وان نتيجة التصفية خسارة تقل عـــن اجمالى حقوق الشركاء مع احتمال زيادة نصيب شريك (او اكثر) من الخسارة على حقوقه قبل الشركة) .

(أ) ، (ب) شريكان متضامنين يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى ونتيجة لتوالى الخسائر على الشركة قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية (٣١ / ١٢ / ١٩٨٨) كما يلى:

أصول وأرصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات) :

٩٠٠٠ أصول مختلفة (بماعدا البنك) ـ ١٩٠٠ بنك ـ ٣٠٠٠ خسائر مرحلة

خصوم وأرصدة دائنة (المبالغ بالجنيهات) :

٥٥٠٠ رأس المال (حصة "أ" ٣٥٠٠ ، حصة "ب" ٢٠٠٠) ـــ ٩٠٠ قرض الشريك (أ) ـــ ٤٥٠٠ دائنون ـــ ٣٠٠٠ أوراق دفع .

وقد كانت نتائج التصفية كما يلى :

(١) بيعت اصول الشركة المختلفة بمبلغ ٥٣٠٠ جنيه .
(٢) بلغت مصاريف التصفية ٣٠٠ جنيه .
(٣) أن الشريك (ب) موســـــــر .

فالمطلوب : تصوير حسابات التصفيـــــة .

الحـــل :

حـ/ التصفيـــة

٩٠٠٠	الى حـ/ الاصول المختلفة	٥٣٠٠	من حـ/ البنـــك
٣٠٠	الى حـ/ م . التصفيـــة	٤٠٠٠	رصيد مرحـــل
٩٣٠٠		٩٣٠٠	
٤٠٠٠	رصيد منقـــول	٤٠٠٠	من حـ/ راس المـال ٢٠٠٠ الشريك (أ) ٢٠٠٠ الشريك (ب)
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

حـ/ البنـــك

١٩٠٠	رصيـــد	٣٠٠	من حـ/ التصفيـــة
٥٣٠٠	الى حـ/ التصفيـــة	٤٥٠٠	من حـ/ الدائنيـــن
٦٠٠	رصيد مرحـــل	٣٠٠٠	من حـ/ اوراق الدفع
٧٨٠٠		٧٨٠٠	
١٥٠٠	الى حـ/ رأس المال (ب)	٦٠٠	رصيد منقـــول
		٩٠٠	من حـ/رأس المال أ
١٥٠٠		١٥٠٠	

حـ / راس المـــــال

أ	ب	بيـــــــان	أ	ب	بيـــــــان
١٥٠٠	١٥٠٠	الى حـ/الخسائـــر المرحلـــة	٣٥٠٠	٢٠٠٠	رصيـــــــد
			٩٠٠	—	من حـ/قرض الشريك "أ"
٢٠٠٠	٢٠٠٠	الى حـ/التصفيـــة	—	١٥٠٠	رصيد مرحـــــل
٩٠٠	—	رصيد مرحــــــل			
٤٤٠٠	٣٥٠٠		٤٤٠٠	٣٥٠٠	
—	١٥٠٠	رصيد منقـــــول	٩٠٠	—	رصيد منقـــــول
٩٠٠	—	الى حـ/ البنـــك	—	١٥٠٠	من حـ/البنـــك
٩٠٠	١٥٠٠		٩٠٠	١٥٠٠	

● <u>مثـــــال</u> :
(احتمال وجود شريك موصى يزيد نصيبةفى الخسارة على حقوقةقبل الشركة وان كل الشركاء المتضامنين موسرين) :-

أ ،ب وشريكهماشركاءفىشركةتوصيةبسيطةيقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى وفيما يلى قائمة المركزالمالى للشركة (المبالغ بالجنيهات)

<u>الاصـــــول</u> :
٩٠٠٠ أصول (غير نقدية) — ٦٠٠ بنك — ٩٠٠ جارى (أ) — ٨٠٠ جارى(ب) — ٧٠٠ جارى (جـ) ٠

<u>الخصـــوم</u> :
٧٠٠٠ راس المال (٢٨٠٠ حصة " أ " ، ٢٦٠٠ حصة " ب " ، ١٦٠٠ حصة" جـ ") — ٥٠٠٠ دائنـــون ٠

ونظرا لتوالى الخسائر قررالشركاء حل الشركة فى ذلك التاريخ فاذا علمت أن :

(١) بيعت الاصول بمبلغ ٥٠٠٠ جنيـــه ٠
(٢) بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنيه ٠
(٣) تبين من تحليل الحساب الجارى للشريك الموصى انة يتكون مـــن ٢٠٠ جنيه مسحوبات وباقى الرصيد يرجع الى الخسائر ٠
(٤) جميع الشركاء موسرون ٠

<u>فالمطلـــــوب</u> :
تصوير حسابات التصفيــــة ٠

الحــــل :

حـ/ التصفيـــة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٩٠٠٠	الى حـ/الاصول (غير النقدية)	٥٠٠٠	من حـ/البنـــك
٥٠٠	الى حـ/ م ٠ التصفيـــة	٤٥٠٠	رصيد مرحـــل
٩٥٠٠		٩٥٠٠	
٤٥٠٠	رصيد منقـــول	٤٥٠٠	من حـ/رأس المـــال
			١٧٠٠ الشريـــك (أ)
			١٧٠٠ الشريـــك (ب)
			١١٠٠ ،، (جـ)
٤٥٠٠		٤٥٠٠	

حـ/ البنـــك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠	رصيد منقـــول	٥٠٠	من حـ/م ٠ التصفيـــة
٥٠٠٠	الى حـ/التصفيـــة	٥٠٠٠	من حـ/ الدائنيـــن
٢٠٠	الى حـ/جاري الشريك (جـ)	٣٠٠	رصيد مرحـــل
٥٨٠٠		٥٨٠٠	
٣٠٠	رصيد منقـــول	٣٠٠	من حـ/ رأس المـــال
			٢٠٠ الشريـــك (أ)
			١٠٠ الشريـــك (ب)
٣٠٠		٣٠٠	

حـ/ راس المـــال

مجموع	أ	ب	جـ	بيـــان	مجموع	أ	ب	جـ	بيـــان
٢٢٠٠	٩٠٠	٨٠٠	٥٠٠	الى حـ/ حسابات الجارية	٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠	رصيدمنقول
٤٥٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١١٠٠	الى حـ/ التصفية					
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	رصيد مرحـــل					
٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠		٧٠٠٠	٢٨٠٠	٢٦٠٠	١٦٠٠	
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	الى حـ/البنـــك	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	رصيدمنقول
٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—		٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	—	

ح/ جارى الشريك (جـ)

٧٠٠	رصيد منقول	٢٠٠	من ح/ البنك
		٥٠٠	من ح/ رأس مال (جـ)
٧٠٠		٧٠٠	

ويلاحظ فى المثال السابق مايلى :

(١) تم تصوير حساب جارى الشريك (جـ) الموصى ويتبين من هذا الحساب انة رحل لحساب رأس مال (جـ) المديونية الناتجة من الخسائر وقدرها ٥٠٠ جنيه اما المديونيه الناتجة عن المسحوبات فقد دفعها الشريك الموصى بشيك .

(٢) بتحميل حساب حصة الشريك (جـ) بمبلغ ٥٠٠ جنيه كما سبق أن اوضحنا اصبحت مسئوليتة عن خسائر التصفية محدودة بمبلغ ١١٠٠ جنيه حيث تم تحميلة بهذا المبلغ فقط ،ووزع الباقى وقدرة ٣٤٠٠ جنيه على (١)،(ب) بالتساوى وهى النسبة التى نص عليها التمرين .

● **مثـــال :**
(نتيجة التصفية خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء مع وجود شريك او بعض الشركاء معسرون) .

فى هذة الحالة ينص القانون المدنى (المادة ٥٣٦) على انة عند افلاس احد الشركاء المتضامنين فى شركة تضامن فان الشريك او الشركاء المتضامنين الاخرين الموسرين يتحملون الرصيد المدين لهذا الشريك المفلس أو المعسر بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

(١)،(ب)،(جـ) شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ قرر الشركاء حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانية الشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

اصول وارصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات) :
١٣٠٠٠ اصول مختلفة ماعدا البنك) ـ ٥٠٠ بنك ـ ١٠٠٠٠ خسائر تجارية
خصوم وارصدة دائنة (المبالغ بالجنيهات) :
١٢٥٠٠ رأس المال (٤٥٠٠ "١" ، والباقى موزع بين (ب) ، (جـ) بالتساوى) ـ ٢٠٠٠ قرض الشريك (جـ) ـ ٤٠٠٠ قرض برهن الاصول الثابتة ـ ٥٠٠٠ دائنون عاديون .

وقد تبين عند التصفية مايلى :

(١) أن المصفى باع الاصول دفعة واحدة برضاء الدائن المرتهن بمبلغ ٥٥٠٠ جنيه بشرط أن يقبض دينه كاملا .
(٢) بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنيه .
(٣) أن الشريك (١) معسر وباقى الشركاء موسرون .

فالمطلـــــوب : تصوير حسابات التصفيـــــــة .

الحـــــل :

حـ/ التصفيـــــــة

١٣٠٠٠	الى حـ/الاصول المختلفة (ماعدا البنـــك)	٥٥٠٠	من حـ/ البنـــــك
٥٠٠	الى حـ/م . التصفيـــة	٨٠٠٠	رصيد مرحـــــــل
١٣٥٠٠		١٣٥٠٠	
٨٠٠٠	رصيد منقـــــــول	٨٠٠٠	من حـ/راس المـــــال ٣٢٠٠ الشريك (أ) ٢٤٠٠ ،، (ب) ٢٤٠٠ ،، (جـ)
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

حـ/ البنـــــــك

٥٠٠	رصيد منقـــــــول	٥٠٠	من حـ/م . التصفيـــــة
٥٥٠٠	الىحـ/التصفيـــــــة	٤٠٠٠	من حـ/قرض برهن الاصول الثابتـــة
		١٥٠٠	رصيد مرحـــــــل
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٥٠٠	رصيد منقـــــــول	٥٠٠٠	من حـ/ الدائنيـــــن العاديـــــون
٣٥٠٠	الى حـ/راس المـــــال ٢٧٥٠ الشريك (ب) ٧٥٠ الشريك (جـ)		
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

حـ/ راس المـــــال (معسـر)

مجموع	(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــــان	مجموع	(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــــان
١٠٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	الىحـ/الخسائر التجاريـــة	١٢٥٠٠	٤٥٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد منقـــول
					٢٠٠٠	—	—	٢٠٠٠	من حـ/قرض جـ
٨٠٠٠	٣٢٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠	الىحـ/التصفية	٤١٠٠	٢٧٠٠	١٤٠٠	—	رصيدمرحـــل
٦٠٠	—	—	٦٠٠	رصيد مرحـــل					
١٨٦٠٠	٧٢٠٠	٥٤٠٠	٦٠٠٠		١٨٦٠٠	٧٢٠٠	٥٤٠٠	٦٠٠٠	
٤١٠٠	٢٧٠٠	١٤٠٠	—	رصيد منقـــول	٦٠٠	—	—	٦٠٠	رصيد منقـــول
٢٧٠٠	—	١٣٥٠	١٣٥٠	الىحـ / راس مال (أ)	٢٧٠٠	٢٧٠٠	—	—	من حـ/راس مال (ب) ، (جـ)
					٣٥٠٠	—	٢٧٥٠	٧٥٠	من حـ/ البنك
٦٨٠٠	٢٧٠٠	٢٧٥٠	١٣٥٠		٦٨٠٠	٢٧٠٠	٢٧٥٠	١٣٥٠	

ملاحظات على الحـــــــل :

(١) تم اقفال قرض الشريك (جـ) فى حساب راسمالة ٠
(٢) تم سداد الديون حسب درجة الإمتياز الخاصة بها٠
(٣) نظرا لان الشريك (أ) معسر فان رصيدة المدين يتحملة كل مـــن الشريك (ب)،(جـ) بنسبة توزيع الارباح والخسائر ٠
(٤) يلاحظ أن مديونية الشريك(ب)،(جـ) اكبر من حقوقهما لدى لشركـة وقد قام كل منهما بسداد ماعلية حيث انهما شريكان موسران ٠

الحالة الرابـعـة : نتيجة التصفية خسارة تزيد على اجمالى حقوق الشركاء وأن جـمــيــع الشركـــاء مـعـسـريـن :

ففى هذة الحالة - وهى ان جميع الشركاء معسرين أى ليـــس لديهم اموال شخصية تكفى لسداد المطلوب - ليس امام المصفى ســوى توزيع رصيد النقدية (مضافا اليه ماقد يتحصل عليه من الشركاء) علــى الدائنــين العاديين بنسبة المستحق لكل منهم ، ويطلق على المبلغ الذى يتنازل عنة الدائنون اصطلاح "الربح الورقى"اذ يجوز لهؤلاء الدائنيــن الرجوع على الشركاء المتضامنين بهذا المبلغ فى بحر خمس ســـنـــوات ويمكن حساب الربح الورقى باحدى طريقتيين :

(١) الربح الورقى = الديون العادية - رصيد البنك بعد سداد الديون الممتازة واضافة ماقد يدفعة شريك او اكثر ٠
(٢) الربح الورقى = (الخسائر المرحلة + خسائر التصفية) -(حقـوق الشركاء + المبالغ المحصلة منهم)٠

وتتم معالجة الربح الورقى "اى التنازل الاجبارى من الدائنين" فى مرحلة مستقلة من حساب التصفية وبالقيود الاتيـــة :

من حـ/ الديون العاديـــــة الى حـ/ التصفيـــــة	× × ×	× × ×
من حـ/ التصفيـــــة الى حـ/ رأس المـــــال توزيع الربح الورقى على الشركاء بنسبة توزيع ا٠خ	× × ×	× × ×

موقف الشريك الموصى من حالة الاعسار الكلى للشركاء المتضامنين :-

سبق أن اوضحنا انة لايجوز تحميل الشريك الموصى بخسارة تزيـد عن حصتة فى راس المال ويستوى فى ذلك خسائر ماقبل التصفية او خسائر التصفية او كليهما معا ٠

كما يلاحظ فى هذا الصدد أن الشريك الموصى مسئول فقط فى حدود راس مالة وليس بقدر ماهو مسدد منها ، وعلية يحق للمصفى مطالبة الشريك الموصى بسداد الحصة كلها او بعضها بحسب نتيجة التصفية واثرها على مركز هذا الشريك ..... وفيما يلى بعض المشاكل المحاسبية :

(١) **حساب جارى الشريك الموصى :**

فى هذا الصدد هناك احتمالان :

الاول : **اذا كان رصيد الحساب الجارى للشريك الموصى دائنا :**
فيجب فى هذه الحالة اعتباره فى حكم الديون العادية المستحقة للغير ،فيسدد بالكامل او يخضع لقسمة الغرماء بحسب الاحتمالات المختلفة للتصفية .

الثانى : **اذا كان رصيد الحساب الجارى مدينا :**
فيتعين تحرى سبب هذة المديونية ، فاذا كان سببها خسائر سابقة فتعتبر كتخفيض لمسئوليتة وتعالج بترحيلها الى حـ/راس المال اما اذا كان سبب هذة المديونية مسحوبات فانه يحق للمصفي مطالبة الشريك الموصى بسدادها كلها او بعضها بحسب نتيجة التصفية بالنسبة لهذا الشريك .

(٢) **قرض الشريك الموصى :**

يعالج قرض الشريك الموصى معالجة الديون المستحقة للغير والتى فى درجتة (عادى اوبرهن اصل من اصول الشركة بحسب الاحوال) وبعبارة اخرى لايجوز اطلاقا ترحيل هذا القرض لحساب راس المال كماهوالحال بالنسبةلقرض الشريك المتضامن .

(٣) **هل يجوز أن يتحمل الشريك الموصى خسائرالشريك المتضامن المعسر :**

يجوز أن يتحمل الشريك الموصى بنصيب من الخسارة الناتجة من اعسار الشريك المتضامن المعسر وذلك فى حدود الرصيد المتبقى من حصتة فى راس المال .

● **مثال :**

توالت الخسائر على شركة التوصية البسيطة المكونة من (أ) ،(ب) وشريكهما ، فقرروا حلها وتصفيتها بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٣١ وكانت ميزانية الشركة فى هذا التاريخ كما يلى (المبالغ بالجنيهات) :

<u>الأصول والحسابات المدينة الاخرى</u> :
١٢٤٠٠ أصول ثابتة – ٦٠٠٠ بضاعة – ١٢٠٠٠ مدينون – ٩٠٠٠ أ٠ق – ٤٠٠ بنك – ٦٠٠ جارى (أ) – ٢٤٠٠٠ الارباح والخسائر ٠

<u>الخصوم والحسابات الدائنة الاخرى</u> :
٢٩٠٠٠ رأس المال (حصة "أ" ١٠٠٠٠ ، حصة "ب" ١٠٠٠٠، حصة "جـ" ٩٠٠٠) — ٤٠٠٠ قرض (ب) — ٤٤٠٠ قرض (جـ) — ٧٠٠٠ قرض برهن الاصول الثابتة — ١٧٠٠٠ دائنون — ٣٠٠٠ أوراق الدفع ٠

فاذا علمت أن :

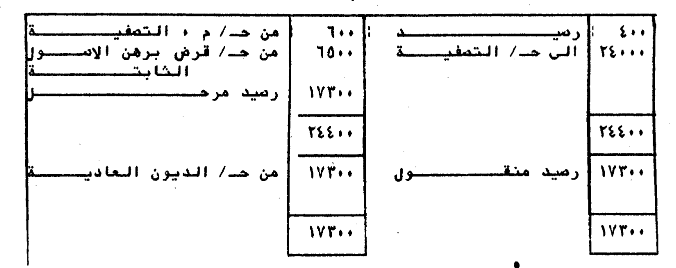
(١) بلغ المتحصل من بيع الاصول الثابتة والبضاعة والمتحصل من المدينون وأوراق القبض مبلغ ٢٤٠٠٠، وقبض الثمن فورا (علما بأن المتحصل من بيع الاصول الثابتة ٦٥٠٠ ضمن حصيلة البيع)٠
(٢) بلغت مصروفات التصفية ٦٠٠ ٠
(٣) أن الشريكان (أ) ، (ب) معسران وليست لديهما اموال خاصة ٠
(٤) ان الشركاء يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى ٠

<u>والمطلوب</u> :
(١) اعداد حسابات التصفية (التصفية – البنك – رأس المال) ٠
(٢) تصوير حسابات (الدائنين ، قرض (جـ) ، القرض برهن الاصول الثابتة ، الديون العادية) ٠

<u>الحل</u> :

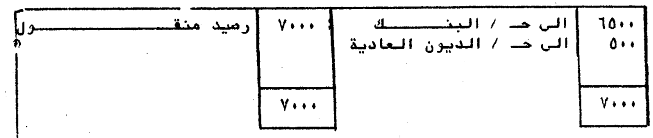
حـ / التصفية

١٢٤٠٠	الى حـ/الاصول الثابتة	٢٤٠٠٠	من حـ / البنك
٦٠٠٠	الى حـ/البضاعة		
٩٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض		
١٢٠٠٠	الى حـ/المدينون	١٦٠٠٠	رصيد مرحل
٦٠٠	الى حـ/ م ٠ التصفية		
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
١٦٠٠٠	رصيد منقول	١٦٠٠٠	من حـ/ راس المال ٦٤٠٠ الشريك (أ) ٤٨٠٠ الشريك (ب) ٤٨٠٠ الشريك (جـ)
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	
٧٦٠٠	الى حـ/ رأس المال ٣٠٤٠ الشريك (أ) ٢٢٨٠ الشريك (ب) ٢٢٨٠ الشريك (جـ)	٧٦٠٠	من حـ/ الديون العادية (ربح ورقى)
٧٦٠٠		٧٦٠٠	



حـ / البنـــــــك

٤٠٠	رصيـــــــــد	٦٠٠	من حـ/ م ، التصفيـــــــة
٢٤٠٠٠	الى حـ/ التصفيـــــة	٦٥٠٠	من حـ/ قرض برهن الاصـــول الثابتـــــــة
		١٧٣٠٠	رصيد مرحـــــــــــل
٢٤٤٠٠		٢٤٤٠٠	
١٧٣٠٠	رصيد منقـــــــول	١٧٣٠٠	من حـ/ الديون العاديـــــة
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	



حـ/ قرض برهن الاصول الثابتة

٦٥٠٠	الى حـ / البنـــــك	٧٠٠٠	رصيد منقـــــــــول
٥٠٠	الى حـ / الديون العادية		
٧٠٠٠		٧٠٠٠	

حـ / اليون العاديـــــة

١٧٣٠٠	الى حـ /البنـــــــك	١٧٠٠٠	من حـ/الدائنـــــون
٧٦٠٠	الى حـ /التصفية (ربح ورقى)	٣٠٠٠	من حـ/أوراق الدفـــع
		٤٤٠٠	من حـ/ قـــرض (جـ)
		٥٠٠	من حـ/قرض برهـــن الاصول الثابتة
٢٤٩٠٠		٢٤٩٠٠	

(أ)	(ب)	(جـ)	بيان	(أ)	(ب)	(جـ)	بيان
٦	—	—	الحـ/جارى أ	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد منقول
٩٦٠	٧٢٠٠	٧٢٠٠	الحـ/ أ ، خ	—	٤٠٠٠	—	من حـ/قرض الشريك ب
٦٤٠	٤٨٠٠	٤٨٠٠	الحـ/ التصفية	٦٦٠٠	—	٣٠٠٠	رصيد مرحل
—	٢٠٠٠	—	رصيد مرحل				
١٦٦٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠		١٦٦٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	
٦٦٠	—	٣٠٠٠	رصيد منقول	—	٢٠٠٠	—	رصيد منقول
—	٤٢٨٠	—	رصيد مرحل	٣٠٤٠	٢٢٨٠	٢٢٨٠	من حـ/ التصفية
				٣٥٦٠	—	٧٢٠	رصيد مرحل
٦٦٠	٤٢٨٠	٣٠٠٠		٦٦٠٠	٤٢٨٠	٣٠٠٠	
٣٥٦	—	٧٢٠	رصيد منقول	—	٤٢٨٠	—	رصيد منقول
٤١	٣٠٩	—	الحـ/راس مال (جـ)	—	—	٧٢٠	من حـ/ راس المال ٤١١ الشريك (أ) ٣٠٩ الشريك (ب)
—	٣٩٧١	—	الحـ/راس مال	٣٩٧١	—	—	من حـ/راس مال (ب)
٣٩٧	٤٢٨٠	٧٢٠		٣٩٧١	٤٢٨٠	٧٢٠	

ملاحظات على الحل :

(١) تم فتح الديون العادية لتجميع الديون ذات المرتبة الواحدة وهى ٧٢٠÷٧٠ = رصيدالدائنين وقرض الشريك المرصى وأوراق الدفع والباقى المستحق للقرض برهن (٥٠٠ جنيه) حيث ان هذا القرض ٧٠٠٠ جنيه دين ممتاز فى حدود المحصل منه وحيث ان المحصل ٦٥٠٠ جنيه فيكون هذا الرقم هو الدين الممتاز المسدد والباقى يرحل لحساب الديون العادية .

(٢) ممكن التوصل الى الارباح الورقية (مقدار ماتنازلت عنه الديون العادية) كما يلى :

الارباح الورقية = الديون العادية — رصيد البنك بعد سداد الديون الممتازة

= ٢٤٩٠٠ — ١٧٣٠٠ = ٧٦٠٠ جنيه

وتطبق قسمة الغرماء كما يلى :

نسبة التوزيع = ١٧٣٠٠ ÷ ٢٤٩٠٠ = ,٦٩٤٨

∴ المستحق للدائنين = ١٧٠٠٠ × ,٦٩٤٨ = ١١٨١٢ جنيه

، ،، أ ، دفع = ٣٠٠٠ × ,٦٩٤٨ = ٢٠٨٤ جنيه

، ،، لقرض (جـ) = ٤٤٠٠ × ,٦٩٤٨ = ٣٠٥٧ جنيه

، ،، لقرض برهن = ٥٠٠ × ,٦٩٤٨ = ٣٤٧ جنيه

اجمالى المبالغ الموزع على الديون العادية بنسبة الغرماء ١٧٣٠٠ جنيه

(٣) المرحلة الاولى من حـ/ راس المال تظهر مراكز الشركاء مع مراعاة ترحيل قرض الشريك (ب) بالكامل نظرا للمسئولية التضامنية ،ولم يتم ترحيل قرض الشريك الموصى نظرالمسئوليتة المحدودة وكما سبق أن أوضحنا .

وفى المرحلة الثانية تم توزيع الارباح الورقية على جميع الشركاء ويتضح من هذة المرحلة أن رصيد كل من الشريكين (أ) ،(ب) مدين بينما نجد أن رصيد الشريك (ب) دائنا ، ونظرا لاعسار الشريك المتضامن (أ) وأن الشريك الموصى لايتحمل الا فى حدود حصتة فى راس المال فقد تم مايلى بالترتيب فى المرحلة الثالثة :

أ — توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى وقدرة ٧٢٠ جنيه على الشريكان المتضامنان بنسبة توزيع الارباح والخسائر (٤ : ٣).

ب — يتحمل الشريك (ب) خسائر الشريك المتضامن (أ) ، وعلية تكرن القيود كما يلى :

٧٢٠ من حـ / رأس المال
٤١١ الشريك (أ)
٣٠٩ الشريك (ب)
٧٢٠ الى حـ / رأس مال (جـ)
توزيع الرصيدالمدين للشريك الموصى على الشريكان المتضامنان

٣٩٧١ من حـ/ راس مال (ب)
٣٩٧١ الى حـ / راس مال (أ)

ملخص لاهم المشاكل المحاسبية عند التصفية في شركات التضامن والتوصية البسيطة

(١) يتم سداد التزامات الشركة وفقا للترتيب الذى اقرة القانون وهى (مصاريف التصفية وأجرة المصفى ، المصروفات القضائية اللازمة للتصفية ، الديون الممتازة التى نص عليها القانون فى المادة ١١٣٠ ومابعدها ، يلى ذلك سداد الديون العادية وهى أوراق الدفع الدائنين ، يلى ذلك سداد قرض الشريك المتضامن فالشريك المقرض لايستطيع مشاركة الدائنين فى اموال الشركة لانة شريك قبل أن يكون مقرضا ،اما قروض الشركاء الموصين فنظرا لمسئوليتهم المحدودة فانها تعتبر ديون عادية وتسدد معها .

(٢) مصاريف التصفية والمصاريف القضائية : يجعل حـ/التصفية مدينا و حـ / البنك دائنا .

(٣) قرض الشريك الموصى : يعتبر قرض الشريك الموصى دينا عاديا ويجب سدادة مع سائر الديون العادية ، ولكن قد يكون هناك احتمال ان يكون الشريك الموصى مدينا للشركة عندما لايكون الشريك الموصى قد قدم حصتة فى راس المال بالكامل ويكون رصيد حسابة الجارى مدينا بسبب مسحوباتة من الشركة وفى مثل هذة الحالات يجب على المصفى الا يسدد قرض الشريك الموصى حتى يتمكن من اجراء المقاصة بين القرض وبين مايستحقة قبل الشركة .

(٤) قرض الشريك المتضامن : يعتبر القرض الشريك المتضامن مثل قرض الشريك الموصى حيث يعتبر دينا عاديا كسائر الديون ولكن نظرا للمسئولية التضامنية للشريك المتضامن التى تجعل هذا الشريك مسئولا مسئولية مطلقة عن سداد التزامات الشركة ، فاذا لم تكف اموال الشركة تحتم علية السداد من امواله الخاصة وعلية فلا يجوز مناقشة دائنى الشركة فى سداد المستحق لهم بعكس الحال مع الشريك الموصى الذى تتحدد مسئوليتة بمقدار حصتة فى رأس المال ، وعلى هذا فان هذا القرض لايسدد الا بعد الوفاء بجميع التزامات الشركة قبل الغير ولكن من الناحية العلمية فانة يفضل ترحيل قرض الشريك الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك) ويسدد جملة المستحق لة دفعة واحدة — الا اذا استمرت التصفية مدة طويلة ورغب الشركاء فى توزيع اموالها اولا باول فيلزم فى هذة الحالة دفع قيمة القرض قبل سداد حصص الشركاء فى رأس المال .

(٥) اقفال الحسابات الجارية المدينة او الدائنة فى حـ/رأس المال مع ملاحظة معالجة الحساب الجارى للشريك الموصى طبقا لمايلى:

— اذا كان الحساب الجارى دائنا فيعالج كديون عادية كما سبق القول

— اذا كان الحساب الجارى مدينا فيتعين تحرى سبب المديونية فاذا كان سببها خسارة سابقة فتعتبر كتخفيض لمسئوليتة وتعالج بترحيلها الى حـ/رأس المال اما اذا كان سبب هذة المديونية مسحوبات فانه يحق للمصفى مطالبة الشريك الموصى بسدادها كلها أو بعضها بحسب نتيجة التصفية بالنسبة لهذا الشريك .

(٦) اقفال حـ/الارباح والخسائر المرحلة فى حـ/رأس المال بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

(٧) يوزع رصيد حـ/ الاحتياطى العام ويقفل فى حساب رأس المال بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

(٨) رصيد حـ/مصروفات التاسيس عند التصفية يمثل خسارة يلزم توزيعها بمناسبة التصفية واقفالها مباشرة فى حـ/رأس المال على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء .

(٩) المصروفات الايرادية المؤجلة : وهى لاتخص سنة بذاتها وانما تخص مجموعة سنوات مثل مصروفات الحملة الاعلانية التى قد تستمر عدة سنوات وتعالج هذة المصروفات باقفال الرصيد الباقى عند التصفية فى حـ/رأس المال على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

الفصل الثالث

التصفية التدريجية

تحتاج تصفية الشركة عادة الى فترة طويلة نسبيا من الزمن وذلك لتحقيق انسب الاسعار للاصول المباعة ، فضلا عن الحاجة لاستكمال بعض الاعمال غير التامة فى تاريخ اتخاذ قرار التصفية .

ونظرا لما يترتب على طول الفترة الزمنية التى تستغرقها التصفية من ضياع فرص استثمار الاموال بالنسبة للملاك ودائنى الشركة لذلك فانة فى حالات التصفية التى تتم باختيار الشركاء يتم الاتفاق عادة على التصرف فى اموال التصفية أولا بأول فور تحصيلها ... ويطلق على هذا الاصطلاح التصفية التدريجية (١)

(٢)

<u>التصفية البطيئة من الناحية المحاسبية</u> :

نظرا لان المصفى سوف يقوم ببيع كل اصل على اكثر من دفعة يفضل ابقاء حسابات الاصول مفتوحة — اى عدم اقفالها فى حـ/ التصفية على أن يجعل حساب كل اصل دائنا بمقدار المتحصل من بيعة وعند تمام عملية التصفية بعكس حساب كل اصل الربح او الخسارة الناتجة من تصفيتة فيقفل رصيدة فى حساب نتيجة اصطلح على تسميتة "<u>حـ/ارباح وخسائر التصفية</u>" يجعل مدينا بخسائر تصفية الاصول التى تم بيعها بأقل من قيمتها الدفترية كذلك يجعل مدينا الزيادة فى الالتزامات والالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر والتى يكتشفها المصفى ، كذلك يجعل مدينا بمصروفات التصفية واتعاب المصفى . <u>ويجعل هذا الحساب دائنا</u> بارباح تصفية الاصول التى تم بيعها باكثر من قيمتها الدفترية ، وكذلك بالخصومات التى قد يتحصل عليها المصفى عند سداد المطلوبات .

ويقفل هذا الحساب بتوزيع رصيدة من ربح او خسارة على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

وفيما يتعلق بالقيود المتعلقة بالسداد وتسوية حقوق الشركاء فلا تختلف عما سبق ان ذكرناة بالنسبة للتصفية السريعة مع الاخذ فى الحسبان ان عملية التصفية تستغرق وقت اطول للسداد نظرا لطبيعة التصفية البطيئة .

ويواجة المصفى فى حالات التصفية التدريجية بعض المشاكل التى تتعلق بالسداد للدائنين وترتيب امتيازاتهم فى هذا الصدد وكذلك فيما يتعلق بكيفية توزيع فائض التصفية والذى يتمثل فى الاموال المستحقة للملاك فيما بينهم وبالتدريج ايضا .

ففيما يتعلق بالسداد للالتزامات يقوم المصفى باجراء ذلك طبقا للالتزامات الممنوحة لهم ، فيتم السداد أولا للديون الممتازة ثم الديون العادية وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل السابق .

---

(١) د. عبد الفتاح الصحن ، د. السيد عبد المقصود محمد ، المحاسبة فى الشركات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، ١٩٧٧ ، ص ٦١٨ .

(٢) د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٤٧

- **سداد حصص الشركاء علي دفعات :**

وفى هذا الصدد هناك احتمالان :

الاول : اتفاق نسبة توزيع الارباح والخسائر مع نسبة حصص الشركاء فى راس المال ، يمكن للمصفى فى هذة الحالة توزيع الفائض (بعد سداد جميع المطلوبات) اولا باول بين الشركاء بنسبة توزيع الارباحوالخسائر دون ان يتعرض الى اية مسئولية حيث يمثل جملة مايحصل علية كل شريك فى نهاية التصفية حقة دون نقص أو زيادة ،

الثانى : اختلاف نسبة توزيع الارباح والخسائر عن نسبة الحصص فى راس المال فان المصفى لايمكنة توزيع الفائض بأى من النسبتين نسبة التوزيع أو نسبة الحصص) اذ يؤدى ذلك الى حصول بعض الشركاء على اكثر مما يستحقة والبعض الاخر على أقل من المستحق ، ولكى يتغلب المصفى على هذة المشكلة يجب ترتيب الشركاء من حيث أولوية الدفع ،

ولاشك ان تحديد المبالغ التى تدفع لبعض الشركاء قبل البعض الاخر يمكننا من الوصول الى الوضع الذى تكون فية حصص الشركاء بعد دفع المبالغ متفقة مع نسبة توزيع الارباح والخسائر ، ويتم ذلك على خطوات تتعدد بتعدد الشركاء كما يلى :

(١) تحديد مايدفع للشريك الاول فىالترتيب قبل الشريك الذى يليه ،
(٢) تحديد مايدفع للشريكين الاول والثانى فى الترتيب قبل الشريك الثالث فى الترتيب ،
(٣) تحديدمايدفع للشركاء الاول والثانى والثالث قبل الرابع وهكذا

ويتم ذلك لجعل حصص الشركاء متفقة مع نسبة توزيع الارباح والخسائر فى كل خطوة وذلك بتثبيت حصة الشريك(أو الشركاء) التالى فى الترتيب وتعديل حصة الشريك المتقدم فى الترتيب بما يجعلها تتفق مع نسبةتوزيع الارباح والخسائرويمثل الفرق بين قيمةالحصة الحقيقية وبين قيمتها المعدله مايجب دفعه الية قبل زميلة التالى فىالترتيب وهكذا ،

ولا جدال فى أن الاحتمالات المختلفة لنتيجة التصفية التدريجية هى نفسها بالنسبة للتصفية السريعة ، فقد تكون نتيجة التصفية ربح او خسارة تقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولايزيد نصيب كل شريك منها عن حقوقة قبل الشركة ، كذلك قد تكون نتيجة التصفية خسارةتقل عن اجمالى حقوق الشركاء ولكن نصيب شريك(أو اكثر) منها يزيد عن حقوقة قبل الشركة ،واخيراتكون نتيجةالتصفيةخسارةتزيد عن اجمالى حقوق الشركاء ،

ولن نتعرض لكل هذة الحالات ونكتفى بأن نبين الحالة الخاصة بنتيجة التصفية ربح لنبين من خلالها الخطوات التى يجب اتباعها فى حالة التصفية التدريجية ،

- **مثال عــــــام :**

فى ٣١ /١٢/ ٨٨ تـقرر تصفية شركة التوصية البسيطة التى تتكون من (أ)،(ب) ، وشريكهما وكانت نسبة توزيع الارباح والخسائر ٢ : ٢ : ١ على التوالى وكانت الميزانية فى تاريخ التصفية كما يلى :

٨٠٠٠		مبانــــــــى	٢٠٠٠٠		راس المــــال
٦٠٠٠		الآت		١٠٥٠٠	الشريك (أ)
٢٠٠٠		اثـــــاث		٦٠٠٠	الشريك (ب)
٤٠٠٠		بضاعـــــة		٣٥٠٠	الشريك (جـ) (موصى)
	٣٥٠٠	مدينـــــون			
	٥٠٠	ـ م ، د ، م فيها	٢٢٠٠		قرض الشريك (ب)
٣٠٠٠					
٥٠٠		جـــارى (أ)	٤٣٠٠		دائنـــــون
٥٠٠		بنـــــك			
٢٥٠٠		خسائر تجاريـــة			
٢٦٥٠٠			٢٦٥٠٠		

فاذا علمـــــــت :

(١) أن المصفى قام باجراء التصفية كما يلى :

— <u>فى شهر ينـاير</u> : باع جزء من الالات بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ومن الاثاث بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ومن البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه ، وحصل مـــن المدينون مبلغ ٥٠٠ جنيه .

— <u>فى شهر فبراير</u> : باع جزء من الالات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وباقـــى الاثاث بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وجزء من البضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيـــه وحصل من المدينين مبلغ ١٠٠٠ جنيه .

— <u>فى شهر مارس</u> : باع جزء من البضاعة بمبلغ ٨٠٠ جنيه وحصـــل من المدينين مبلغ ٧٠٠ جنيه .

— <u>فى شهر ابريل</u> : باع باقى الالات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه وباقى البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحصل باقى المدينين بالكامل .

— <u>فى شهر مايـــو</u> : باع المبانى بمبلغ ٥٧٠٠ جنيه .

(٢) بلغت المصروفات الخاصة بالتصفية خلال الشهور من يناير حتـــى مايو مبلغ ٣٠٠ جنيه ، ٤٠٠ جنيه ، ٣٠٠جنيه ، ٢٠٠جنيه ، ٢٠٠جنيه علـــى التوالى .

(٣) سدد المصفى المطلوبات وفقا لاولويتها فى الدفع .

(٤) سدد المصفى للشركاء اولا باول بطريقة لاتعرضة للمسئولية .

<u>والمطلـــــوب</u> :

اولا : اعداد كشف يبين كيفية توزيع المتحصلات حتى انتهاء التصفية .

ثانيا : اعداد حـ/ أ . خ التصفية ، حـ/ البنك ، حـ/ راس المال .

حل التمرين :

(أ) ترتيب الشركاء الثلاثة طبقا لاولوية الدفع لهم :

بيان	(أ)	(ب)	(جـ)
راس المال الاصلى	١٠٥٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠
± الحسابات الجارية	(٥٠٠)	—	—
	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠
— نصيب كل شريك فى الخسائر التجارية	١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠
	٩٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠
+ قرض الشركاء	—	٢٢٠٠	—
اجمالى حقوق الشركاء	٩٠٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠
÷ نسبة توزيع الارباح والخسائر	٢	٢	١
الحقوق المقابلة للحصة الواحدة	٤٥٠٠	٣٦٠٠	٣٠٠٠
ترتيب الشركاء	الاول	الثانى	الثالث

(ب) تحديد مايدفع للشركاء حسب أولوية الترتيب :

— مايدفع للاول قبل الثانى :

	أ (الاول)		ب (الثانى)
نسبة التوزيع	٢	:	٢
حصص الشركاء	٩٠٠٠		٧٢٠٠
تثبيت حصة الثانى	٧٢٠٠		٧٢٠٠
مايدفع للشريك (أ) قبل (ب)	١٨٠٠		صفر

— تحديد مايدفع للاول والثانى قبل الثالث :

	أ (الاول)		ب (الثانى)		جـ (الثالث)
نسبة التوزيع	٢	:	٢	:	١
حصص الشركاء	٧٢٠٠		٧٢٠٠		٣٠٠٠
تثبيت حصة (جـ) وتعديل حصص (أ) ، (ب)	٦٠٠٠		٦٠٠٠		٣٠٠٠
مايجب دفعة ل أ ،ب قبل جـ	١٢٠٠		١٢٠٠		صفر

ويلاحظ انه :

بعد سداد ١٨٠٠ جنيه أولا للشريك (أ) "الاول" ثم سداد مبلغ ١٢٠٠ جنيه لكل من (أ) "الاول" ، (ب) "الثانى" تصبح حصص الشركاء الثلاثة ٦٠٠٠ : ٦٠٠٠ : ٣٠٠٠ وهى نفس نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم أى ٢ : ٢ : ١ .

كشف التوزيـــــــع

بيـــــــان	اجمالى	(جـ)	(ب)	(أ)
جملة حقوق الشركــــاء		٣٠٠٠	٧٢٠٠	٩٠٠٠
شهر ينايـــــــر				
رصيد البنك فى ١ / ١	٥٠٠			
متحصلات ينايـــــر	٤٢٠٠			
	٤٧٠٠			
مدفوعات ينايـــــــر				
٣٠٠ م . تصفيـــــة				
٤٣٠٠ دائنـــــون				
١٠٠ مايجب دفعة للشريك أ (الاول)				
	٤٧٠٠			١٠٠
	٠٠٠٠	٣٠٠٠	٧٢٠٠	٨٩٠٠
شهر فبرايـــــــر				
متحصلات فبرايـــــر	٥٥٠٠			
مدفوعات فبرايـــــــر				
٤٠٠ م . تصفيـــــة				
١٧٠٠ مايجب سدادة للشريك أ (الاول)				
	٢١٠٠			١٧٠٠
	٣٤٠٠			
مايجب سداده ل أ ، ب قبـــــل جـ	٢٤٠٠		١٢٠٠	١٢٠٠
	١٠٠٠			
توزع على جميع الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١		٢٠٠	٤٠٠	٤٠٠
اجمالى المسدد للشركـــاء		٢٠٠	١٦٠٠	٣٣٠٠
حصص الشركاء المتبقية فى رأس المـــال		٢٨٠٠	٥٦٠٠	٥٦٠٠
شهر ابريـــــــل				
متحصلات أبريـــــل	٥٨٠٠			
(-) م . التصفيـــــة	٢٠٠			
	٥٦٠٠			
توزع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١		١١٢٠	٢٢٤٠	٢٢٤٠
		١٤٤٠	٢٨٨٠	٢٨٨٠
شهر مايـــــــو				
متحصلات مايـــــو	٥٧٠٠			
(-) م . التصفيـــــة	٢٠٠			
توزيع على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	٥٥٠٠	١١٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠
خسائر التصفية موزعة على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	١٧٠٠	٣٤٠	٦٨٠	٦٨٠

منه   حـ / ا ، خ التصفية   له

منه		له	
٢٣٠٠	الى حـ / المباني	٥٠٠	من حـ/الالات
١٤٠٠	الى حـ / م ، التصفية	٢٠٠	من حـ/ الاثاث
		٥٠٠	من حـ/م ، د ، م فيها
		٨٠٠	من حـ/البضاعة
		١٧٠٠	رصيد مرحل
٣٧٠٠		٣٧٠٠	
١٧٠٠	رصيد منقول	١٧٠٠	من حـ/راس المال
			٦٨٠ الشريك (ا)
			٦٨٠ الشريك (ب)
			٣٤٠ الشريك (جـ)
١٧٠٠		١٧٠٠	

<u>ملحوظة</u> :
للتسهيل تم تصوير حـ/ ا،خ التصفية مرة واحدة وليس كل شهر على حدة ،

حـ/ البنك

منه		له	
٥٠٠	رصيد (يناير)	٣٠٠	من حـ/التصفية (يناير)
١٠٠٠	الى حـ/ الالات	٤٣٠٠	من حـ/ الدائنين
١٢٠٠	الى حـ/ الاثاث	١٠٠	من حـ/ راس مال (ا)
١٥٠٠	الى حـ/ البضاعة		
٥٠٠	الى حـ/ المدينين		
٤٧٠٠		٤٧٠٠	
٢٠٠٠	الى حـ/ الالات (فبراير)	٤٠٠	من حـ/م ، التصفية (فبراير)
١٠٠٠	الى حـ/ الاثاث	٣٣٠٠	من حـ/راس مال (ا)
١٥٠٠	الى حـ/ البضاعة	١٦٠٠	من حـ/راس مال (ب)
١٠٠٠	الى حـ/ المدينين	٢٠٠	من حـ/راس مال (جـ)
٥٥٠٠		٥٥٠٠	
٨٠٠	الى حـ/ البضاعة (مارس)	٣٠٠	من حـ/م ،التصفية (مارس)
٧٠٠	الى حـ/ المدينين	٤٨٠	من حـ/راس مال (ا)
		٤٨٠	من حـ/راس مال (ب)
		٢٤٠	من حـ/راس مال (جـ)
١٥٠٠		١٥٠٠	
٣٥٠٠	الى حـ/ الالات (ابريل)	٢٠٠	من حـ/م ، التصفية (ابريل)
١٠٠٠	الى حـ/ البضاعة	٢٢٤٠	من حـ/راس مال (ا)
١٣٠٠	الى حـ/ المدينين	٢٢٤٠	من حـ/راس مال (ب)
		١١٢٠	من حـ/راس مال (جـ)
٥٨٠٠		٥٨٠٠	
٥٧٠٠	الى حـ/ المباني (مايو)	٢٠٠	من حـ/ م ، التصفية (مايو)
		٢٢٠٠	من حـ/راس مال (ا)
		٢٢٠٠	من حـ/راس مال (ب)
		١١٠٠	من حـ/راس مال (جـ)
٥٧٠٠		٥٧٠٠	

منـــــه حـ / راس المـــــال لـــه

(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــــان	(أ)	(ب)	(جـ)	بيـــــان
٥٠٠	—	—	الحـ/جارى الشركاء	١٠٥٠٠	٦٠٠٠	٣٥٠٠	رصيـــــد ١/١
١٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	الحـ/البنك ١/٣١	—	٢٢٠٠	—	من حـ/قرض (ب)
١٠٠	—	—	رصيد مرحـــل ١/٣١				
١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠		١٠٥٠٠	٨٢٠٠	٣٥٠٠	
٣٣٠٠	١٦٠٠	٢٠٠	الحـ/ البنك ٩/٢٩	٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	رصيد منقول ٢/١
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد مرحـــل ٩/٢٩				
٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠		٨٩٠٠	٧٢٠٠	٣٠٠٠	
٤٨٠	٤٨٠	٢٤٠	الحـ/ البنك ٣/٣١	٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	رصيد منقول ٣/١
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد مرحـــــل				
٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠		٥٦٠٠	٥٦٠٠	٢٨٠٠	
٢٢٤٠	٢٢٤٠	١١٢٠	الحـ/البنك ٤/٣٠	٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	رصيد منقول ٤/١
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد مرحـــــل				
٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠		٥١٢٠	٥١٢٠	٢٥٦٠	
٢٢٠٠	٢٢٠٠	١١٠٠	الحـ/البنك ٥/٣١	٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	رصيد منقول ٥/١
٦٨٠	٦٨٠	٣٤٠	الحـ/ أ ، خ التصفية ٥/٣١				
٢٨٨٠	٢٨٨٠	١١٤٠		٢٨٨٠	٢٨٨٠	١٤٤٠	

ارشادات للحـــــل :

(١) نظرا لان المصفي يقوم ببيع كل أصل على حدة على أكثر من دفعة وعند اتمام عملية التصفية يعكس حساب كل أصل الربح او الخسارة الناتجة عن التصفية ويقفل رصيد هذا الحساب فى حـ/ أ ، خ التصفيـــــة ويجعل هذا الحساب :

* **مدينـــا بـــــ :**

أ - خسائر تصفية الاصول التى يتم بيعها باقل من قيمتها الدفترية ،
ب - الالتزامات غير المثبتة فى الدفاتر التى يكتشفها المصفى ،
جـ - مصروفات التصفية واتعاب المحامى ،

* **دائنـــا بـــــ :**

أ - أرباح تصفية الاصول التى يتم بيعها باكثر من قيمتها الدفترية
ب - الخصومات التى يحصل عليها المصفى عند سداده المطلوبات ،

(٢) فى حالة التصفية التدريجية يفضل إقفال مخصصات الاهلاك فى حسابات الاصول المتعلقة بهذة المخصصات حتى يعكس كل أصل على حدة الربح أو الخسارة

(٣) مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يقفل فى نهاية مدة التصفية فى حـ/المدينين حيث يعكس رصيد هذا الحساب الديون التى عجز المصفى عن تحصيلها أى الديون المعدومة وذلك فى حدود هذة الديون ، وفى حالة زيادة رصيد المخصص عن ذلك تعالج الزيادة كربح يرحل مباشرة الى حـ/أ ، خ التصفية ،

(٤) يجب تحديد حقوق الشركاء قبل البدء فى الحل وهى تتكون من حصة كل شريك فى رأس المال ونصيبة فى الاحتياطى العام والخسائر المرحلة ورصيد حسابة الجارى مضافا الى ذلك قرض الشريك ان وجد ويتم ذلك عند مساواة حصتة فى رأس المال وتحديد أولوية الدفع على هذا الاساس ،

الفصل الرابع

إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة بسبب إنضمامها أو إندماجها

اجاز القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ لشركات التضامن الاندماج فى شركات المساهمة ، كما ان شركات الاشخاص يجوز لها ان تندمج مع بعضها البعض بهدف تقوية مركزها المالى والقضاء على عوامل المنافسة فيما بينها .ويتم الاندماج فى شركات الاشخاص بناء على ذلك باحدى الطرق الآتية :

اولا : اندماج شركة اشخاص مع شركة اشخاص اخرى :

وذلك اما بحل احدى الشركتين واندماجها فى الشركات الاخرى ، او بحل الشركتين المندمجتين وتكوين شركة اشخاص جديدة قوامها جميع الشركاء فى كلاالشركتين ،وتتحقق عملية الاندماج بناء على ذلك من خلال الاجراءين التاليين :

(١) اقفال دفاتر الشركة او الشركات المندمجة وذلك من خلال تصوير حسابات التصفية ،ورؤوس اموال الشركاء وحساب الشركة الدامجة

(٢) اثبات قيود الانضمام الى الشركة الدامجة او قيود التكوين فى الشركة الجديدة ،وهذه لاتخرج عن كونها قيود تكوين على الصورة

الموضحة فىالباب الاول والخاص بتكوين شركات الاشخاص .ويراعى هنا فقط ان انتقال الاصول والخصوم سوف يكون مقابل حصة فى راس مال الشركة تخص عددا من الشركاء وليس شريكا واحدا كما هو الحال عند دراسة اجراءات التكوين .

ثانيا : اندماج شركة اشخاص فى شركة مساهمة :

ويتحقق ذلك من خلال اقفال دفاتر شركات الاشخاص بتصوير حسابا ، مع بيان اثر هذا الحساب على حسابات رؤوس اموال الشركاء ، ويتم اندماج شركة الاشخاص فى هذه الحالة مقابل حصول الشركاء على اسهم او اسهم وسندات نقدية من شركة المساهمة مقابل انتقال اصول وخصوم الشركة اليها . لذلك فانه ينتج عن اقفال دفاتر شركة الاشخاص ظهور حسابات لهذه العناصر سوف تؤول الى الشركاء مقابل اندماج شركتهم فى الشركة المساهمة .

لذلك فانها توزع بين الشركاء وفقا للاتفاق الذى يتم فيما بينهم ، او بنسبة توزيع الارباح والخسائر ، وفى هذه الحالة الاخيرة تتحقق التسوية بين حقوق الشركاء عن طريق السحب والايداع النقدى فى بنك الشركة .

الباب الخامس

المحاسبة فى شركات المحاصة

ويتضمن هذا الباب ما يلى :

* تعريف شركة المحاصة
* خصائص شركة المحاصة
* إدارة شركة المحاصة
* محاسبة شركات المحاصة

الباب الخامس

المحاسبة فى شركات المحاصة

أولا : تعريف شركة المحاصة :

تنعقد شركة المحاصة كبقية الشركات بعقد بين شخصين أو أكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال أو العمل واقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من ربح أو خسارة ٠ وتختلف طبيعة هذه الشركة عن باقى الشركات بصفتها المستترة ، وليس لها شخصية معنوية ، وليس لها اسم تجارى أو ذمة مالية ، فلا يعلم الغير بوجود هذه الشركة ٠

هذا وينتشر هذا النوع من الشركات كثيرا فى الحياة العملية لصفاتها المستترة ، وهى عادة تنعقد بين شركائها للقيام بعمل واحد معين وأعمال قليلة كشراء صفقة معينة لبيعها وانتهاء الشركة بعدها ، مثل الاتفاق على شراء انقاض مبان وبيعها واقتسام الربح أو الخسارة أو شراء ثمار حديقة فاكهة واعادة بيعها وهكذا من أعمال أخرى قليلة ٠

ثانيا : خصائص شركة المحاصة :

١) تتميز شركة المحاصة بأنها شركة مستترة ، ليس لها وجود قانونى ، وبالتالى فهى غير معروفة للغير ، ولا يشترط لصحة عقدها الكتابة ، كما أنها لا تشهر ٠

٢) لا تكتسب شركة المحاصة الشخصية المعنوية ، باعتبارها شركة مستترة لا وجود لها فى مواجهة الغير باعتبار أن الشخصية المعنوية نظام قرره القانون للتعامل الشركة كشخص مستقل عن باقى الشركاء فى مواجهة الغير ، ويترتب على ذلك أن شركة المحاصة ليس لها شخصية معنوية ٠

٣) عدم وجود رأس مال لشركة المحاصة ، وما يقدمه كل شريك من حصة يعتبر ملكا له ولا ينقل من ذمته الى ملكية الشركة لعدم وجود الشخص المعنوى

٤) عدم وجود عنوان تجارى تتعامل به الشركة أو موطن أو جنسية واذا تعامل أحد الشركاء مع الغير فانه يتعامل باسمه الخاص ولحسابه لعدم وجود شركة قانونا يتعامل باسمها ، كما لا يلزم بهذا التعامل باقى الشركاء ٠

٥) تعتبر شركة المحاصة من شركات الأشخاص ، باعتبار أن أساس تكوينها الثقة المتبادلة بين الشركاء والاعتبار الشخصى لكل منهم ، وعلى ذلك فلا يجوز لأى من الشركاء التصرف فى حصته الا بموافقة باقى الشركاء ،كما وأن الشركة تنتهى اذا ما توفى أحد الشركاء أو أشهر افلاسه أو حجر عليه •

ثالثا : ادارة شركة المحاصة :

قد يتفق الشركاء على اختيار أحدهم ليقوم بأعمال الادارة ويعرف هذا الشريك بمدير المحاصة • ويقوم الشريك المدير - مدير المحاصة - بأعمال الادارة باسمه الشخصى ولكن لصالح باقى الشركاء ولحسابهم ويكون مسئولا أمام الغير •

كما قد يتفق الشركاء فيما بينهم على أن يقوموا جميعا بأعمال الادارة ، دون أحدهم • وفى هذه الحالة يسأل جميع الشركاء فى مواجهة الغير ويمكن اعتبارهم متضامنين معا للوفاء بالديون •

كما قد يتصور أن يختص كل شريك بادارة جزء من أعمال الشركة اذ قد يتفق الشركاء على أن يعمل كل شريك بادارة حصته التى يمتلكها على حدة، ثم بعد ذلك تقديم حساب عن نتائج هذه العمليات لباقى الشركاء واقتسام ما قد ينتج عنها من ربح أو خسارة •

رابعا : محاسبة شركات المحاصة :

تتوقف محاسبة شركاء المحاصة على أهم ما يميز شركاء المحاصة من خصائص سبق ذكرها • وفى هذا الصدد نفرق بين الطريقتين التاليتين لاثبات عمليات المحاصة •

١) الاثبات فى مجموعة دفترية مستقلة لشركة المحاصة •
٢) الاثبات فى دفاتر شركاء شركة المحاصة •

وسنتناول فيما يلى كل طريقة على حدة :

١ - الاثبات فى مجموعة دفترية مستقلة للشركة :

يلجأ الشركاء عادة الى امساك مجموعة دفترية مستقلة لاثبات عمليات

المحاصة فى حالة قيام الشركة بعمليات متكررة ومستمرة وكانت مدتهـــــا طويلة نسبيا • وعلى ذلك يختار الشركاء واحد منهم ليعمل كمدير للمحاصة ويقوم باثبات جميع عملياتها فى دفاتر خاصة بها •

وبطبيعة الحال يتم الاثبات فى دفاتر الشركة بنفس الطريقة وعلى نفـس الأسس المحاسبية المتعارف عليها ، فتفتح حسابات للمشتريات وللمبيعـات والمصروفات وذلك كما هو متبع فى المنشآت الأخرى •

هذا ويستلزم الأمر فتح حساب للبنك باسم الشركة ـ أو قد يرون عدم فتـح هذا الحساب على أن يتم الايداع والسحب من حساباتهم الخاصة ، بالاضافة الـى فتح حساب شخصي لكل شريك يبين معاملاته مع الشركة حيث يجعل دائنا بقيمة ما قدمه الشريك سدادا لحصته فى رأس المال كما يجعل مدينا بقيمة مسحوباته النقدية أو العينية • هذا وفى حالة اتفاق الشركاء على احتساب فائدة علـى رأس مال الشركاء وعلى مسحوباتهم ان أختلفت قيمتها ، فانه ترحل قيمة فائدة رأس مال كل شريك الى الجانب الدائن من حسابه الشخصي ، وقيمة فائـــدة مسحوباته الى الجانب المدين ، كما يرحل للحساب الشخصي جميع العمليـات الأخرى التي يقوم بها الشريك أو يكون طرفا فيها سواء شراء بضاعة أو دفـع مصروفات أو تحويلات نقدية منه لشريك آخر (فى الجانب الدائن)، أو تحويـلات نقدية من أحد الشركاء اليه (فى الجانب المدين) •

ولبيان نتيجة عمليات المحاصة من ربح أو خسارة يفتح حساب يسمـــى " حساب أرباح أو خسائر المحاصة " حيث يجعل مدينا بقيمة المشتريات وقيمة المصروفات وغيرها من الأعباء ، ودائنا بقيمة المبيعات وكذلك بقيمة بضاعـة آخر المدة فى حالة وجودها •

ويوزع رصيد حساب المحاصة (ربح أو خسارة) بين الشركاء وبالنسبـة المتفق عليها ويرحل نصيب كل منهم الى حسابه الشخصي ، فاذا كان ربحـا جعلت حساباتهم الشخصية دائنة كل بنصيبه واذا كان خسارة جعلت حساباتهم الشخصية مدينة كل بنصيبه ، وبذلك يقفل حساب أرباح وخسائر المحاصة •

هذا وتقفل دفاتر الشركة بسداد الشركاء ذو الأرصدة المدينة قيمة مـا عليهم للشركة ، اذ يصبح فى هذه الحالة رصيد حساب بنك الشركة مساويـا تماما لقيمة الأرصدة الدائنة الظاهرة بالحسابات الشخصية لباقى الشركـاء

وعندما تقوم الشركة بسداد الأرصدة الدائنة لأصحابها يقفل حساب البنـــــك والحسابات الشخصية الدائنة ٠

وتوضيحا لما تقدم نورد فيما يلى المثال التالى :

مثال :

كون محمد وباسم شركة محاصة واتفقا على ما يلى :ـ

- تقسم الأرباح والخسائر بالتساوى ٠
- تمسك مجموعة دفترية مستقلة للشركة ٠

وفيما يلى بيان بالعمليات التى تمت خلال مدة الشركة :

- فى أول يناير أرسل الشريك محمد بضاعة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه للشريـــك باسم لاستخدامها فى أغراض الشركة ٠
- فى ١٥ يناير دفع الشريك محمد مصاريف نقل البضاعة بلغت قيمتهـــا ٥٠ جنيه ٠
- فى ٣٠ يناير اشترى الشريك باسم بضاعة بلغت قيمتها ١٠٫٠٠٠ جنيه ٠
- فى ١٠ فبراير أرسل الشريك محمد مبلغا من المال وقدره ١٠٠٠ جنيـــه للشريك باسم ٠
- فى ١٥ فبراير قام الشريك باسم ببيع بضاعة نقدا بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه ٠
- فى ٢٠ فبراير قام الشريك باسم ببيع بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٥٠٠ ج٠
- فى ٢٨ فبراير دفع الشريك باسم مصاريف ادارية مقدارها ١٠٠ جنيه ٠
- فى أول مارس حصل الشريك باسم مبلغ ٢٢٥٠ جنيه رصيد المدينين ٠
- فى ٢٥ مارس باع الشريك باسم البضائع الباقية نقدا بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ٠

فاذا علمت أن التصفية النهائية تمت بتحويل المبالغ اللازمة من الشريك ذو الرصيد المدين الى الشريك ذو الرصيد الدائن ٠

فالمطلوب :

١) قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة ٠

٢) تصوير حساب المحاصة والحسابات الشخصية كما تظهر فى دفاتر الشركة٠

الحـل

١) قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات :

منه	لـه	البيـــان	
٥٠٠٠		من ح/ بضاعة أول المدة	١/١
	٥٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	
		ما قدمه الشريك محمد لأغراض المحاصة	
٥٠		من ح/ م٠ نقل بضاعة	
	٥٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	١/١٥
		قيمة مصاريف نقل دفعها الشريك محمد	
١٠٠٠٠		من ح/ المشتريات	
	١٠٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم	١/٣٠
		قيمة ما اشتراه الشريك باسم	
١٠٠٠		من ح/ البنك	
	١٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	٢/١٠
		قيمة ما دفعه الشريك محمد نقدا	
١٠٠٠٠		من ح/ البنك	
	١٠٠٠٠	الى ح/ المبيعات	٢/١٥
		قيمة مبيعات بشيك على البنك	
٢٥٠٠		من ح/ المدينين	
	٢٥٠٠	الى ح/ المبيعات	٢/٢٠
		قيمة مبيعات آجلـة	
١٠٠		من ح/ مصاريف ادارية	
	١٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم	٢/٢٨
		قيمة مصاريف ادارية دفعها الشريك باسم	
٢٢٥٠		من ح/ البنك	
	٢٢٥٠	الى ح/ المدينين	٣/١
		متحصلات من المدينين نقدا	

منه	لـــه	بيـــــان	تاريـــخ
٢٥٠		من حـ/ الديون المعدومة	
	٢٥٠	الى حـ/ المدينين	٣/١
		قيمة الديون المعدومة	
٧٥٠٠		من حـ/ البنك	
	٧٥٠٠	الى حـ/ المبيعات	٣/٢٥
		قيمة مبيعات نقدا	
١٥٤٠٠		من حـ/ أ٠خ المحاصة	
		الى مذكورين	٣/٢٥
	٥٠٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة	
	١٠٠٠٠	حـ/ المشتريات	
	١٠٠	حـ/ م٠ ادارية	
	٥٠	حـ/ م٠ نقل بضاعة	
	٢٥٠	حـ/ ديون معدومة	
		ترحيل الحسابات المذكورة الى حـ/أ٠خ المحاصة	
٢٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات	
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ أ٠خ المحاصة	٣/٢٥
		ترحيل حساب المبيعات الى حـ/ أ٠خ المحاصة	
٤٦٠٠		من حـ/ أ٠خ المحاصة	
		الى مذكورين	٣/٢٥
	٢٣٠٠	حـ/ شخصي الشريك محمد	
	٢٣٠٠	حـ/ شخصي الشريك باسم	
		توزيع أرباح المحاصة	

منه	له	بيان	تاريخ
		من مذكورين :	٣/٢٥
٨٣٥٠		ح/ شخصي الشريك محمد	
١٢٤٠٠		ح/ شخصي الشريك باسم	
	٢٠٧٥٠	الى ح/ البنك	
		تسديد ما للشريك محمد وباسم من حقوق	

٢) حساب أرباح وخسائر المحاصة :

منه		له	
٥٠٠٠	الى ح/ بضاعة أول المدة	٢٠٠٠٠	من ح/ المبيعات
١٠٠٠٠	الى ح/ المشتريات		
٥٠	الى ح/ مصاريف نقل البضاعة		
١٠٠	الى ح/ مصاريف ادارية		
٢٥٠	الى ح/ ديون معدومة		
٤٦٠٠	رصيد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	٤٦٠٠	رصيد
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح/ شخصي الشريك محمد

منه		له	
٨٣٥٠	رصيد	٥٠٠٠	من ح/ بضاعة أول المدة
		٥٠	من ح/ م. نقل بضاعة
		١٠٠٠	من ح/ الصندوق
		٢٣٠٠	من ح/ أ.خ المحاصة
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	الى ح/ البنك	٨٣٥٠	رصيـد

ح/ شخصي الشريك باسم

منه		له	
١٢٤٠٠	رصيد	١٠٠٠٠	من ح/ المشتريات
		١٠٠	من ح/ م. ادارية
		٢٣٠٠	من ح/ أ.خ المحاصة
١٢٤٠٠		١٢٤٠٠	
١٢٤٠٠	الى ح/ البنك	١٢٤٠٠	رصيد
١٢٤٠٠		١٢٤٠٠	

ح/ البنـــك

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك محمد	٢٠٧٥٠	رصيد
١٠٠٠٠	الى ح/ المبيعات		
٢٢٥٠	الى ح/ المدينين		
٧٥٠٠	الى ح/ المبيعات		
٢٠٧٥٠		٢٠٧٥٠	
٢٠٧٥٠	رصيد	٨٧٥٠	من ح/ شخصي الشريك محمد
		١٢٤٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
٢٠٧٥٠		٢٠٧٥٠	

٢) الاثبات في دفاتر الشركاء :

قد يرى الشركاء أن عمليات المحاصة من القلة ، بحيث لا تستلـــزم امساك مجموعة دفترية مستقلة للشكرة . وتستخدم في هذه الحالة دفاتـــر الشركاء أنفسهم لتسجيل عمليات الشركة ، وفي هذا الصدد نفرق بين ما يلي:

أ - قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاصة في دفاتره .

ب - قيام كل شريك باثبات عملياته فقط في دفاتره .

ونتناول فيما يلى كل طريقة على حدة بشيء من الدراسة :ـ

أ - قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاصه فى دفاتره :

وتقضى هذه الطريقه فى اثبات عمليات المحاصة بضرورة فتح الحسابات التالية فى دفاتر كل شريك :ـ

* حساب المحاصة حيث يرحل اليه ما يرحل الى حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر من مشتريات ومبيعات ومصروفات ٠٠٠٠ الخ ويوزع فيه الربح أو الخسارة بين الشركاء بالنسبة التى يقسمون بها الارباح والخسائر ٠

* حساب شخصى لكل شريك من الشركاء الاخرين يثبت فيه معاملاته مع الشركة لبيان ما يستحق له أو عليه فى أى وقت وتقفل الحسابات الشخصية بسداد الشركاء ذو الارصدة المدينة لارصدتهم ويكون ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم الى الشركاء ذو الارصدة الدائنة ٠

هذا وتجدر الاشارة الى أنه لا توجد حاجة عند اتباع هذه الطريقة الى فتح حساب للبنك ، حيث يقوم كل شريك بسداد اعباء الشركة من حسابه الخاص كما يودع ما يقبضه بحسابه الخاص

وعلى أى حال ننوه فيمايلى الى بعض العمليات التى تتطلب معالجة خاصة عند اتباع هذه الطريقة فى اثبات عمليات المحاصة :

- بضاعة مقدمة من أحد الشركاء :ـ

فى حالة تقديم شريك بضاعه مملوكة له للشركة تثبت هذه العملية فى دفاتره بالقيد التالى :ـ

منه	له	بيـــان	تاريـــخ
xx	xx	من ح/ المحاصة الى ح / المشتريات	

بينما يجرى القيد التالى فى دفاتر الشركاء الاخرين :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ المحاصة
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك (الذى قدم البضاعه)

- التحويلات النقدية :

قد يقوم احد الشركاء بتحويل مبلغ ما الى شريك آخر لاستخدامه فـــى أغراض المحاصة ، ففى هذه الحالة يتم اثبات تلك العملية فى دفاتر الشريـــك الذى قام بالتحويل كما يلى :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ شخصى الشريك (المحول اليه النقديه)
	xx	الى حـ / البنـــك (أو الصندوق)

بينما يجرى القيد التالى فى دفاتر الشريك المحول اليـه :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ البنك (أو الصندوق)
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك (الشريك الذى قام بالتحويل)

- خسائر نتيجة (ديون معدومة)

قد يعجز احد المدينين عن سداد كل أو جزء من دينه ، ففى هذه الحالـــة تثبت العملية فى دفاتر الشريك الذى قام بعملية البيع بالقيد كالاتى :

	له	منه
من حـ/ المحاصة الى حـ/ المدينين وذلك بقيمة الديون المعدومة	xx	xx

بينما يقوم الشركاء الآخرين باثبات ما تقدم فى دفاترهم كما يلى :ـ

	له	منه
من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصى الشريك (الذى قام بعملية البيع)	xx	xx

- **المرتب أو العمولة :**

قد يتفق الشركاء على حساب مرتب أو عمولة لاحدهم ففى هذه الحالــــة يتم اثبات ذلك المرتب أو تلك العمولة فى دفاتر الشريك الذى يستحق لـــــه المرتب أو العمولة كما يلى :ـ

	له	منه
من حـ/ المحاصه الى حـ / المرتب أو العمولة	xx	xx

فحين يتم اثبات ما تقدم فى دفاتر الشركاء الاخرين كما يلى :ـ

	له	منه
من حـ/ المحاصـــة الى حـ/ شخصى الشريك (المستحق له المرتب أو العموله)	xx	xx

- المسحوبات:

اذا كانت المسحوبات عينية ، بمعنى اذا قام أحد الشركاء بسحب بضاعة مخصصة لاغراض الشركة لاستعماله الخاص فانه يتم اثبات ذلك فى دفاتره وفقا للقيد التالى :-

منه	لـه	
xx		من حـ/ المسحوبات
	xx	الى حـ/ المحاصة

بينما يتم اثبات المسحوبات النقدية فى دفاتر الشركاء الاخرين كما يلى :

منه	لـه	
xx		من حـ/ شخصى الشريك
		(الذى سحب البضاعه)
	xx	الى حـ/ المحاصـة

هذا وقد تتمثل المسحوبات فى مسحوبات نقديه ، فقد يقوم احد الشركاء بسحب مبالغ نقديه لحسابه من شريك اخر ، فانه فى هذه الحالة يتم اثبات تلك المسحوبات النقديه فى دفاتر الشريك الذى قام بعملية السحب كما يلى :-

منه	لـه	
xx		من حـ/ الصندوق
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك
		(الذى اعطى النقدية)

فى حين يتم اثبات تلك المسحوبات النقدية فى دفاتر الشريك الذى أعطى تلك النقدية كما يلى :-

منه	لـه	
xx		من حـ/ شخصى الشريك
		(ساحب النقدية)
	xx	الى حـ/ الصندوق

كما يتم اثبات عملية السحب فى دفاتر باقى الشركاء الاخرين كما يلى :ـ

منه	لـه	
xx		من حـ/ الشريك
		(ساحب النقديه)
	xx	الى حـ/ شخصى الشريك
		(عاطى النقديه)

هذا وتوضيحالماتقدم نورد فيمايلى مثالا رقميا يوضح اثبات عمليات المحاصة فى دفاتر الشركاء ـ حالة قيام الشريك باثبات جميع العمليات فى دفاتره :

مثال :

اذا فرض ورغب أحد الشركاء فى المثال السابق من عدم امساك دفاتر خاصة الشركة ، وعلى أن يقوموا باثبات عمليات المحاصة فى دفاترهم الخاصة فان قيود اليومية وحسابات الاستاذ ـ سواء فى دفاتر الشريكان محمد أو باسم تظهر كما يلى :ـ

١ ـ **قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشريك محمد :**

منه	له		
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ المشتريات قيمة بضاعه مقدمه لاغراض الشركة	١/١
٥٠	٥٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ الصندوق قيمة مصاريف نقل بضاعـــــــــه	١/١٥
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصي الشريك باسم قيمة المشتريات الشريك باسم لاغــــراض المحاصة ٠	١/٣٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ شخصي الشزيك باسم الى حـ/ الصندوق تحويلات نقدية للشريك باسم	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ شخص الشريك باسم الى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات نقديه قام بها الشريك باسم	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ شخصي الشريك باسم الى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات اجله قام بها الشريك باسم	٢/٢٠
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ شخصي الشريك باسم قيمة مصاريف ادارية دفعها الشريك باسم	٢/٢٨

منه	له		
٢٥٠		من حـ/ المحاصة	
	٢٥٠	الى حـ/ شخصى الشريك باسم	٣/١
		قيمة الديون المعدومة	
٧٥٠٠		من حـ/ شخصى الشريك باسم	
	٧٥٠٠	الى حـ/ المحاصـــــة	٣/٢٥
		قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك باسم	
٤٦٠٠		من حـ/ المحاصة	
		الى مذكورين	
	٢٣٠٠	حـ/ شخصى الشريك باسم	٣/٢٥
	٢٣٠٠	حـ/ أ٠خ المحاصة	
		اقفال حساب المحاصـــة	
٨٣٥٠		من حـ/ الصندوق	
	٨٣٥٠	الى حـ/ شخصى الشريك باسم	٣/٢٥
		قيمة تحويلات من الشريك باسم سداد الرصيد	
		حسابه الشخصى المدين	

د ـ فى دفاتر الشريك باسم :

منه	له	بيـــان	تاريـــخ
٥٠٠٠		من حـ/ المحاصة	
	٥٠٠٠	الى حـ/ شخصى الشريك محمد	١/١
		ما قدمه الشريك محمد من بضاعة لاغـــراض	
		المحاصة	
٥٠		من حـ/ المحاصة	
	٥٠	الى حـ/ شخصى الشريك محمد	١/١٥
		ما دفعه الشريك محمد كمصاريف نقل	

منــه	لــه		
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ الصندوق قيمة بضاعه مشتراه	١/٣٠
١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ شخصي الشريك محمد تحويلات من الشريك محمد	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ الصندرق الى حـ/ المحاصة قيمة مبيعات نقــدا	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ مدينى المحاصة الى حـ/ المحاصة مبيعـــات أجله	٢/٢٠
١٠٠	١٠٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ الصندوق مصاريف ادارية	٢/٢٨
٢٢٥٠	٢٢٥٠	من حـ / الصندوق الى حـ/ مدينى المحاصة متحصلات من المدينين	٣/١
٢٥٠	٢٥٠	من حـ/ المحاصة الى حـ/ مدينى المحاصة قيمة ديون معدومـــه	٣/١
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ المحاصة مبيعات نقـــدا	٣/٢٥

٤٦٠٠		من ح/ المحاصة الى مذكورين ح/ شخصي الشريك محمد ح/ أ٠خ المحاصة اقفال حساب المحاصة		
	٢٣٠٠		٣/٢٥	
	٢٣٠٠			
٨٣٥٠		من ح/ شخصي الشريك محمد الى ح/ الصندوق تحويلات نقدية للشريك محمد		
	٨٣٥٠		٣/٢٥	

٢ ـ حسابات المحاصة والحسابات الشخصية :

في دفاتر الشريك محمد :

ح / المحاصة

منه		له	
٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١٠٠٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
٥٠	الى ح/ الصندوق	٢٥٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
١٠٠٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم	٧٥٠٠	من ح/ شخصي الشريك باسم
١٠٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٢٥٠	الى ح/ شخصي الشريك باسم		
٤٦٠٠	رصيد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ أ٠خ المحاصة	٤٦٠٠	رصيد
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي باسم		
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح / شخصي الشريك باسم

منه		له	
١٠٠٠	الى ح/ الصندوق	١٠٠٠٠	من ح/ المحاصة
١٠٠٠٠	الى ح/ المحاصة	١٠٠	من ح/ المحاصة
٢٥٠٠	الى ح/ المحاصة	٢٥٠	من ح/ المحاصة
٧٥٠٠	الى ح/ المحاصة	٢٣٠٠	من ح/ المحاصة
		٨٣٥٠	رصيد
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	
٨٣٥٠	رصيد	٨٣٥٠	من ح/ الصندوق

= في دفاتر الشريك باسم :

ح / المحاصة

منه		له	
٥٠٠٠	الى ح/ شخصي محمد	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠	الى ح/ شخصي محمد	٢٥٠٠	من ح/ مديني المحاصة
١٠٠٠٠	الى ح/ الصندوق	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق
١٠٠	الى ح/ الصندوق		
٢٥٠	الى ح/ مديني المحاصة		
٤٦٠٠	رصيد		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
٢٣٠٠	الى ح/ أ. خ المحاصة	٤٦٠٠	رصيد
٢٣٠٠	الى ح/ شخصي محمد		
٤٦٠٠		٤٦٠٠	

ح/ شخصي الشريك محمد

منه ... لـه

منه		لـه	
٨٣٥٠	رصيـــد	٥٠٠٠	من ح/ المحاصة
		٥٠	من ح/ المحاصة
		١٠٠٠	من ح/ الصندوق
		٢٣٠٠	من ح/ المحاصة
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	الى ح/ الصندوق	٨٣٥٠	رصيـــد
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

قيام الشريك باثبات عمليات فقط في دفاتره :

قد يرى الشركاء الاكتفاء باثبات كل منهم للعمليات التي يقوم بها فقط وتتبع هذه الطريقة في حالة صعوبة اتصال الشركاء بعضهم ببعض وبالتالي عدم معرفة كل شريك للعمليات التي يجريها الشركاء الاخرون .

وتتطلب هذه الحالة ضرورة قيام كل شريك بفتح حساب خاص الشركة المحاصة (حساب الاستثمار في المحاصة) يثبت به طرفي القيود المدينه والدائنة والتي لها صلة بعمليات المحاصة ، وبالتالي يجعل مدينا بقيمة البضاعة التي خصها أو اشتراها الشريك لاغراض الشركة ، وكذلك بقيمة ما سدده من مصروفات لحساب الشركة ، ويجعل الحساب دائنا بالمبيعات النقدية أو الاجلة التي اجراها الشريك .

هذا وبانتهاء عمليات الشركة يجتمع الشركاء حتى يتمكنوا من تحديد أرباح أو خسائر المحاصة ، حيث يتم اعداد مذكرة المحاصة ، وذلك من واقع ما ورد في دفاتر كل منهم يوضح مشتريات الشركاء لحساب الشركة والاعباء المرتبطة بعمليات الشركة ، كما يوضح مبيعات الشركاء لحساب الشركة ويمثل الفرق بينهما ربح أو خسارة المحاصة ، الذي يوزع بين الشركاء بنسبة

اقتسامهم للارباح والخسائر ، فاذا كان ربحا يرحل نصيب كل شريك منه الـــى جانب منه من حساب الاستثمار فى المحاصة ، الظاهرة بدفاتر الشريك مـــع جعل حساب الارباح والخسائر الخاص بالشريك دائنا ، أما اذا كانت خســـارة فيجعل الاستثمار فى المحاصة دائنا بها مع جعل حساب الارباح والخسائر الخاص بالشريك ـ دينا بقيمة تلك الخسارة ٠

هذا ويمثل رصيد حساب الاستثمار فى المحاصه صافى المستحق او المطلوب لكل شريك طرف الاخر ٠ كما تجدر الاشارة الى ضرورة تساوى الارصده المدينـــة فى حسابات الاستثمار فى المحاصة مع الأرصدة الدائنه مع مراعاة اقفال هـــذه الحسابات كما سبق ان أوضحنا عن طريق التحويلات النقديه بين الشركاء ، اذ يقوم الشركاء ذو الارصده المدنية بسداد ما عليهم للشركاء ذو الارصـــدة الدائنا ٠ وتوضيحا لما تقدم نورد فيمايلى مثالا رقميا :

مثال :

اذا فرض ورغب الشريكين محمد وباسم فى المثال السابق ، بأن يقوم كـــل منهما باثبات عملياته فى دفاتره الخاصة فان قيود اليومية وحسابات الاستـــاذ سواء فى دفاتر الشريك محمد أو فى دفاتر الشريك باسم ـ تظهر كما يلى :ـ

١ ـ قيود اليومية اللازمة ٠

منه	لـه		
٥٠٠٠		من ح/ الاستثمار فى المحاصة	
	٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١/١
		قيمة بضاعة مستخدمة فى اغراض المحاصة	
٥٠		من ح/ الاستثمار فى المحاصة	
	٥٠	الى ح/ الصنـــــدوق	١/١٥
		مصاريف نقل البضاعه نقدا	

منه	له		
١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ الصندوق قيمة تحويلات نقدية الى باسم	٢/١٠
٢٣٠٠	٢٣٠٠	من حـ/ الاستثمار فى المحاصة الى حـ/ أ٠خ المحاصة قيمة نصيبه فى الارباح	٣/٢٥
٨٣٥٠	٨٣٥٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ الاستثمار فى المحاصة تحويلات من الشريك باسم سداد لرصيد حسابه الجديد	٣/٢٥

- دفاتر الشريك باسم :

منه	له		
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمارات فى المحاصة الى حـ/ الصندوق قيمة مشتريات بضاعة لاغراض المحاصة	١/٣٠
١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ الاستثمار فى المحاصة تحويلات نقدية من الشريك محمد	٢/١٠
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ الصندوق الى حـ/ الاستثمار فى المحاصة قيمة مبيعات نقدا	٢/١٥
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ مدينى المحاصة الى حـ/ الاستثمار فى المحاصة قيمة مبيعات أجلـه	٢/٢٠

منه	له		
١٠٠	١٠٠	من ح/ الاستثمار فى المحاصة الى ح/ الصندوق قيمة مصاريف ادارية نقدا	٢/٢٨
٢٢٥٠ ٢٥٠	٢٥٠٠	من مذكورين ح/ الصندوق ح/ الاستثمار فى المحاصة الى ح/ مدينى المحاصة قيمة المتحصلات من المدينين	٣/١
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق الى ح/ الاستثمار فى المحاصة قيمة مبيعات نقديه	٣/٢٥
٢٣٠٠	٢٣٠٠	من ح/ الاستثمار فى المحاصة الى ح/ أ٠خ المحاصة قيمة نصيبنا من الارباح	٣/٢٥
٨٣٥٠	٨٣٥٠	من ح/ الاستثمار فى المحاصة الى ح/ الصنـــــدوق تحويلات نقدية للشريك محمـــــد	٣/٢٥

٢ ـ الحسابات فى دفتر الاستاذ :

دفاتر الشريك محمد :

ح / الاستثمار فى المحاصة

منـه			لـه
٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	٨٣٥٠	رصيـــد
٥٠	الى ح/ الصندوق		
١٠٠٠	الى ح/ الصندوق		
٢٣٠٠	الى ح/ أ٠ خ المحاصة		
٨٣٥٠		٨٣٥٠	
٨٣٥٠	رصيد	٨٣٥٠	منح/ الصندوق (أو البنك)
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

ـ دفاتر الشريك باسم :

ح / الاستثمار فى المحاصة

منه			له
١٠٠٠٠	الى ح/ الصندوق	١٠٠٠	من ح/ الصندوق
١٠٠	الى ح/ الصندوق	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق
٢٥٠	الى ح/ مدينى المحاصة	٢٥٠٠	من ح/ مدينى المحاصة
٢٣٠٠	الى ح/ أ٠خ المحاصه	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق
٨٣٥٠	رصيد		
٢١٠٠٠		٢١٠٠٠	
٨٣٥٠	الى ح/ الصندوق (او البنك)	٨٣٥٠	رصيـــد
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

مذكرة المحاصة

	من دفاتر الشريك محمد		من دفاتر الشريك باسم
٥٠٠٠	الى ح/ المشتريات	١٠٠٠٠	من ح/ الصندوق
٥٠	الى ح/ الصندوق	٢٥٠٠	من ح/ مدينى المحاصة
	(م ٠ نقل)		
	من دفاتر الشريك باسم	٧٥٠٠	من ح/ الصندوق
١٠٠٠٠	الى ح/ الصندوق		
١٠٠	الى ح/ الصندوق		
٢٥٠	الى ح/ مدينى المحاصة		
٤٦٠٠	رصيد (ربح يـــوزع بالتساوى)		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

هذا ويلاحظ على مذكرة التسوية السابقة اننا قد اقتصرنا على اثبـــات العمليات التى لها علاقة بتحديد الربح دون العمليات الاخرى كالتحويـــلات النقديه (١٠٠٠ جنيه) حيث تظهر مرة فى الجانب المدين ومرة أخرى فــــى الجانب الدائن بحسابات الاستثمار فى المحاصة وبذلك لا تؤثر على النتيجـــة الحسابية الامر الذى فرض علينا استبعادها من مذكرة التسوية السابقة ٠

القسم الثانى

المحاسبة فى شركات المساهمة

* المبادئ المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة
* التكييف القانونى للشركات المساهمة .
* رأس مال الشركة المساهمة ومشاكله المحاسبية
* المحاسبة عن السندات .
* القوائم المالية وتوزيعات الأرباح فى الشركات المساهمة .
* المشاكل المحاسبية لانقضاء الشركات المساهمة .

الباب الأول
المبادىء المحاسبية التى تحكم الشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

١- مبدأ الوحدة المحاسبية

٢- مبدأ إستمرار المشروع فى أعماله

٣- مبدأ تتبع النفقات

٤- مبدأ المجهودات والآداء

٥- التحقق والدليل الموضوعى

الباب الأول

المبادئ المحاسبية التي تحكم الشركات المساهمة

تعتبر شركات الأموال بصفة عامة في ظل أي نظام اقتصادي دعامة هامة من دعامات الاقتصاد الوطني وأداة التطور له . ولقد مرت شركات الاموال في الاقتصاد المصري بمراحل مختلفة تختلف باختلاف مراحل التطور الاقتصادي الذي صاحب هذا المجتمع ، فكانت شركات الاموال قطاعا خاصا أي أن افراد المجتمع يتجهون اليها كوسيلة لاستثمار مدخراتهم حيث أن قيمة أسهمها صغيرة ووسيلة الاستثمار ميسرة وسهله ، لكل فرد يملك مبلغا صغيرا يدخره من دخله .

وتطورت شركات الاموال فأصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام ورأس المال الخاص وأصبحت المشاركة بين الدولة كممثلة لمجموع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية ، ومنذ صدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الاموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا عدد قليل منها لا زال شركة مشتركة بين رأس مال عام ورأس مال خاص .

وفي مجال دراستنا هذه فسوف نتعرض للمبادئ العامة التي تحكم تكوين شركات الأموال في ظل الملكية الخاصه (قطاع خاص أو الملكية المشتركة أما الملكية العامه فمجال دراسة مبادئها يكون عند دراسة النظام المحاسبي الموحد .

المبادئ المحاسبية التي تحكم الشركات المساهمة :-

ان لفظ المبادئ المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها لشركات المساهمة شاع استعماله في تقارير المحاسبين والمراجعين القانونيين كنتيجة للعلاقة المتبادلة بين مؤسسة المحاسبين القانونيين بأمريكا وبورصة الاوراق المالية في الفترة من ١٩٣٢ - ١٩٣٤ حيث تم الاتفاق على نموذج لتقرير المحاسب أو المراجع القانوني ، تم وضعه في كتيب تحت اسم " مراجعة حسابات شركات المساهمة " . ولقد استعمل في هذه الرسائل المتبادلة لفظ التطبيقات المحاسبية واتفق فيما اتفق عليه في هذه الرسائل المتبادلة خلال تلك الفترة على أن تقرير المراجع أو مراقب الحسابات يجب أن يحتوي على ما يلي :-

١ - ما اذا كان فى رأى المراجع أن الطريقة التى تم بها اعداد الميزانية و ح/ الارباح والخسائر تمثل المركز المالى للمشروع ونتيجة أعمال المشروع .

٢ - هل يرى المراجع أن الحسابات المملوكة بمعرفة المنشأة مملوكة بطريقة منتظمة ، وأن النظام المحاسبى الذى تتبعه المنشأة يتم تطبيقه من مدة محاسبية الى مدة محاسبية أخرى دون تغيير (١) .

ولقد كان أول من شرح وناقش هذه المبادىء هى الدراسة التى قام بها باتون وليتلتون (٢) ، حيث تم نشر هذه الدراسة لاول مرة سنة ١٩٤٠ بمعرفة جمعية المحاسبين الامريكيين ، ويمكن تلخيص المبادىء الاساسية التى تبعت منها المبادىء المحاسبية المقبولة فيما يلى :-

١ - مبدأ الوحدة المحاسبية . Accounting Unit

٢ - مبدأ استمرار المشروع فى أعماله . Going Concern

٣ - مبدأ تتبع النفقات . Cost Attach

٤ - مبدأ المجهودات والاداء . Efforts and Accomplishment.

٥ - التحقيق والدليل الموضوعى Verifiable, Objective evidence

١ - مبدأ الوحدة المحاسبية :

كثر الجدل بين المحاسبين فى تفسير طبيعة المشروع كوحدة محاسبية وكان لاختلاف نظرهم أثر ملموس فى طبيعة المبادىء العلمية المتعارف عليها والتى ينادون بتطبيقها فى الحياة العملية ويمكن اجمال هذا الجدل فى وجهتين نظر وهاتين الوجهتين ليست متعارضين ولكنهما يمثلان مرحلتين من مراحل تطور الفكر المحاسبى .

1- Paul Grady, Enventory of Generally Accepted Accouting Prenciples for Business Enterprise, Accounging Research Study No.7, New York, 1965 PP . 147 .

2- Paton, W.A., and Littelton A.C., An introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, Monograph No,3,1985.

أ ـ المشروع ملكية مشتركة (جماعية) ٠
ب ـ المشروع شخصية معنوية مستقلة ٠

أ ـ مفهوم الملكية المشتركة :ـ

قبل منتصف القرن التاسع عشر كانت الوحدة المحاسبية ممثلة فى صورة مشروعات فردية أو شركات أشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم وفى ذلك الوقت ساد النظام الرأسمالى الحر الذى يتميز بالمنافسة الحرة وسياسة عدم التدخل الحكومى " ومبدأ أتركة يعمل " Laissey Fair" ونتيجة هذه الظروف أيد المحاسبون فلسفة الملكية المشتركة وتقوم هذه الفلسفة على فكرة اعتبار المشروع مجموعة من الأشخاص ـ ملاك المشروع ـ وأن شخصية المشروع مندمجه فى شخصية ملاكه وبذلك فان مؤيدى فلسفة الملكية المشتركة يعطون الاهمية لعنصر الملكية باعتبارة جوهر المشروع ٠

وفيما يلى بعض الاعتبارات عن تفسير مفهوم الملكية المشتركة وهى :ـ

* ان جوهر أية شركة هو العلاقة التعاقديه بين الأفراد ملاك المشروع والقانون لا يخلق الشركة بل يعطى قوة تنفيذيه لهذه العلاقة التعاقديه ٠

* الملكية : أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للافراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة المشركة نفسها ، حيث أن الشخص الطبيعى هو محل الحق ، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الاموال فى الشركة حيث أن هناك فارقا جوهريا بين ملاك المشروع ودائنى المشروع فالفريق الاول هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية أما الثانى فتربطه بالشركة علاقة الدائنيه والمديونية ٠

* الادارة : ان الملاك يفوضون السلطه للادارة ، وبذلك فان القائمين على الادارة بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع يعملون بارادتهم ٠

* الهدف : الغرض من المشروع هو تحقيق اكبر ارباح ممكنه لاصحاب المشروع وادارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف ٠

المشروع شخصية معنوية مستقلة :

فى أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين كان هناك تطــــــور اقتصادى هام نتيجة لظهور الثورة الصناعية وظهور الحاجة الى تكوين الشركات المساهمة للقيام باستثمار الاموال اللازمة للصناعة ، وقد تميز هذا النــــوع الجديد من المشروعات بانفصال الملكية عن الادارة وبالمسئولية المحــدودة للمساهمين ونتيجة لهذا التطور فى حجم ونوع المشروعات ظهر نوع جديد من المنافسه أطلق عليها الاقتصاديون المنافسة الاحتكارية وبالتالى ظهرت الحاجة الى اتباع سياسة التدخل الحكومى وذلك رغبة فى حماية المصالح المتضاربة فى المشروعات ٠

وقد أدى هذا التطور الى ظهور آراء معارضة لفلسفة الملكية المشتركـــة باعتبارها قاصرة على تفسير طبيعة الشركة أو المشروع فى ظل الظروف الجديدة وقد أيدت هذه الاراء فكرة (الشخصية المعنوية) التى تقوم على أســـــاس أن الشركة عبارة عن مجموعة من الأموال ذات وجود وكيان مستقل عن الافـــراد الطبيعيين ملاك المشروع والدليل على ذلك أن للقانون قد اعترف للشركـــة بذمة مالية مستقلة عن الذمه المالية للشركاء وللشركة الحق فى التقاضـــى باسمها وللغير الحق فى مقاضاة الشركة عن تصرف الشركاء ٠

ولقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية الحقيقية للشركة الى انتقـــال الاهمية ومن وجهة نظر أصحاب المشروع الى وجهة نظر الادارة باعتبارهـــا ممثلة للشخصية المعنوية ٠

والفروض التى تؤكد مفهوم الشخصية المعنوية هى :-

* أن جوهر أى مشروع ليست العلاقة التعاقدية بين الافراد ملاك المشـــروع بل هى مجموعة من الأصول أو الأموال التى يقدمها المستثمرين لاستخدامها فى أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرين ملاكا أو مقرضين ٠
* الملكية :- أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الاصول ، وحق فى الاربـــاح عندما يقرر مجلس الادارة التوزيع وحق فى الاصول عند التصفيه ، وأنصار هذا الرأى أنه لا فرق فى نظر أصحاب الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع

ودائنى المشروع حيث أنهم جميعا فى حكم المستثمرين ، كل يقدم أمواله لاستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذه الاموال .

* الادارة : بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة الى انتخاب مجلس ادارة يقوم بادارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعا بادارة الشركة - وبذلك ظهرت ظاهرة انفصال الملكية عن الادارة وأصبحنا فى وضع لا نستطيع معه القول أن المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا وحدة مهنية مستقلة . ترسم سياسة المشروع لا بوحى من المساهمين بل بوحى من المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصا معنويا .

* الهدف : أدى ظهور شركات المساهمة الى نشأة ما أطلقنا عليه الادارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق المصلحة الشخصية بل لتحقيق غرض اجتماعى وهو رفاهية المجتمع ممثلا فى أرباح مناسبة معقولة لاصحاب المشروع ، وأجور عادلة للعمال وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك .

ونتيجة لهذا التطور فى الفكر المحاسبى المتعلق بطبيعة المشروع تأثرت الفروض والمبادىء العلمية التى تتضمنها نظرية المحاسبة والتى تحكم النظام المحاسبى وبدأت تظهر فروض ومبادىء جديده تتفق مع وجهة نظر الادارة التى برزت اهميتها فى ظل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع .

مدى انطباق الملكية المشتركة والشخصية المعنوية على أنواع المشروعات المختلفة :

جرت عادة المحاسبين على تطبيق مفهوم الملكية المشتركة على شركات الاشخاص ومفهوم الشخصية المعنوية على شركات المساهمة ولعل ذلك يرجع الى أن الشخصية المعنوية فى شركات المساهمة - أو فى شركات الاموال بصفة عامة - أكثر وضوحا عنها فى حالة شركات الاشخاص والسبب فى ذلك يرجع الى أنه فى حالة شركة الاموال يقتصر نشاط الشريك (المساهم) على ناحية واحدة من نشاطه الخاص - وهو تقديم حصته فى رأس مال الشركة ويكون للشريك نواحى نشاط أخرى تجعله ذات شخصية مستقله عن الشركة - اما فى شركات

الاشخاص فيكون نشاط الشريك شاملا بمعنى أنه يساهم بأمواله وجهوده وهذا مما يجعل من المتعذر فصل نشاط الشركاء عن نشاط الشركة ويؤدى هذا الى زوال الشخصية المعنوية أو على الاقل عدم وضوح وجودها فى هذه الشركات.

٢ - مبدأ استمرار المشروع فى أعماله :

حياة المشروع مستمرة أولا نهائية ، وهذا ، يطلق عليه بفرض الاستمرار وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعى لاصحاب المشروع والادارة واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية . ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد أيد صحة هذا الفرض المنطقى لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم ، كما أن حياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين فيستطيع المساهم بيع أو رهن التنازل عن حصته فى رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الشركة .

وكثيرا من المبادىء العلمية المطبقة فى المحاسبة تجد مبررها فى فرض الاستمرار أو خاصة المبادىء التى تحكم الاصول الثابته التى تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الاجل فى المستقبل . وبطبيعة الحال فان المبادىء التى تحكم التقويم فى حالة المشروع المستمر لابد أن تختلف عن تلك التى تحكم حالات التصفية .

وفرض الاستمرار خلق لنا تناقض واضح كان له أكبر الاثر على كثير من المشاكل المحاسبية ففى الوقت الذى نعتبر فيه حياة المشروع غير محدودة نجد أن أصحاب المصالح فى المشروع يهمهم معرفة نتيجة اعمال المشروع ومركزة المالى من وقت لاخر خلال حياة المشروع . ولذا استلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية هى ما يطلق عليها المدة المالية أو المحاسبية يحدد فى نهايتها نتيجة أعمال المشروع عن هذه الفترة ومركزة المالى فى نهاية هذه الفترة .

وتقسيم حياة المشروع الى فترات قصيرة الاجل ترتب عليه مشاكل عديدة كضرورة فصل العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلة وبالتالى ضرورة التفرقة بين العمليات الايرادية والعمليات الرأسمالية ، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات

والايرادات المقدمة والمستحقة ، وضرورة عمل الاهلاكات الخاصة بالاصول الثابته والاحتياطات المختلفة المتعلقة بالاصول المتداولة ٠

ونود أن نشير الى حقيقة هامة مرتبطة بفرض الاستمرار بل وكانت أثرا من آثاره ٠ فان فرض الاستمرار وما ترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية أدى الى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية مشروطه وليست نتائج محددة على وجه الدقه ٠ بل وأكثر من ذلك فان صحة هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات فى المستقبل والتى أخذت فى الحسبان عند تصوير هذه النتائج ، فمثلا فان تحديد الربح الحقيقى للمشروع لا يمكن ان يتحقق الا اذا حدد هذا الربح فى نهاية حياة المشروع ، وحيث أننا نحدد هذا الربح فى نهاية فترة مالية تمثل جزءا من حياة مستمرة فان الربح المحقق هو فى الواقع ربح تقريبى وصحته تتوقف على تحقيق صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديده كالاهلاكات واحتمال تحصيل الديون طرف الغير ٠٠٠ وهذا القول ينطبق على تحديد المركز المالى للمشروع حيث أن تحديد المركز المالى يتأثر ويرتبط بتحديد الربح ٠

٣ - مبدأ تتبع النفقات :-

ان النشاط الاقتصادى للمشروع يتمثل فى تجميع للمواد والعمل والخدمات الاخرى لتكوين مجموعات جديدة لها منافع جديدة ، وتتبع المحاسبة هذا النشاط الاقتصادى داخل المشروع مثلما تتبع التغيرات بين المشروع والعالم الخارجى ٠

وتستخدم المحاسبة تجميعات الاسعار لعمليات المبادلة للتعبير عن هذا النشاط فعندما يقوم المشروع فى العملية الانتاجية باستهلاك المواد بواسطة العمل والقوة الالية فان المحاسبة تتبع هذه العملية عن طريق تلخيص وتقسيم للمواد وتكلفة العمل وتكاليف الاله لينتج عن تجميعهم تكلفة الانتاج٠

والنفقات فى المحاسبة ليس المقصود منها اظهار قيم ٠ فعملية تقسيم النفقات ثم اعادة تقسيمها وتجميعها لا تغير من طبيعتها باعتبار أنها نفقات وأنها تجميعات أسعار ناتجة عن عمليات مبادلة ٠ فالغرض من اعادة تقسيم وتجميعات النفقات هو تتبع المجهودات التى تقوم بها

المنشأة لاعطاء المواد وعوامل الانتاج الاخرى منفعه اضافية ·

٤ - مبدأ المجودات والاداء :

ان استمرار الشركة فى اعمالها يعنى أن الحكم النهائى على نشاطها يقع فى المستقبل ولكن القرارات لا يمكن ان تنتظر حتى يتضح هذا بالمستقبل ·

فالادارة والمستثمرين والحكومة وتحتاج الجهات التى يعنيها الامر الى قراءة دورية عن أعمال المشروع للحكم على مدى تقدم المشروع واتخاذ القرارات ·

ويتمثل نشاط المشروع فى مجموعة من المجهودات (تجميعات نفقات) وعائد للمشروع نتيجة هذا الاداء (تجميعات وايرادات) وهذه العملية هى عملية مستمرة ، ويقتضى القياس الدورى للنشاط وتقسيم مجرى هذا النشاط الى فترات مالية تقابل فيها مجهودات هذه الفترة بأداء هذه الفترة فالنفقات تحدث ويترتب عليها أما أرباح أوخسائر·

ويترتب على فكرة مقابلة المجهودات بالاداء ضرورة أن يكون عند المحاسب القدرة على تحديد المجهودات التى ساهمت فى تحقيق أداء المدة والمشكلة الاساسية هنا هى فى تجميعات النفقات المعلقة حيث يتطلب الامر تحديد الجزء من هذه التجميعات التى شارك فى أداء هذه المدة ومثال ذلك الاهلاك · فعمل مخصص للاهلاك يعبر عن مبدأ مقابلة المجهودات والاداء عند تطبيقة لى نفقة المعدات والالات والمبانى · فمخصص الاهلاك لا يتغير مع مقدار التغير فى الدخل لان الدخل ينتج من تضافر العديد من الخدمات ، ومنها تلك الخدمات التى تؤديها الالات والمعدات والمبانى · فالدخل يتم قياسه عن طريق مقابلة النفقات بما فيها مخصص الاهلاك - مقابل الايرادات متمثلة فى السلع والخدمات المباعة للعملاء ·

ويمكن أن يطلق على عملية مقابلة المجهودات بالاداء أنها عملية مقابلة طويلة الاجل · ولا تقتصر عملية المقابلة على عملية تأجيل نفقات معينه ولكن عندا حتساب المقابلة يجب ان تشمل المكاسب غير المنتظرة وهى عبارة عن زيادة فى أصول المشروع دون أن يكون هناك مجهود يذكر للحصول على هذه المكاسب ومن ثم لا تعتبر جزءا من ايرادات التشغيل خسائر غير متعلقة

بالتشغيل وهي عبارة عن نقص في أصول المشروع لا يمكن تفسيرة على أنه مجهود للحصول على أداء ٠

٥ - مبدأ التحقيق والدليل الموضوعي :

مفهوم هذا المبدأ في المحاسبة أن الايرادات لا يجوز اثباتها بالدفاتر الا على أساس دليل موضوعي متمثل في عملية بيع حقيقية لاشخاص مستقلين عن المشروع والمصروفات لا يجوز تسجيلها الا بناء على مستند مؤيد للعملية. وهذا الدليل هو الاساس الذى يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ٠

والتحقيق معناه تقديم الحقائق واختبار دقة هذه الحقائق والدليل هو الوسيلة للوصول الى الحقيقه أو تقديم الاثبات ٠ ولما كانت أقصى درجات الموضوعية والتحقق المستندى هى المستند الخارجي المتمثل فى فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة فقد استخدام مبدأ الموضوعية لدعم فكرة النفقة التاريخية فى المحاسبة ولكن فكرة (المستند الخارجى) لا تغطى كل العمليات المحاسبية ، ولا تحل المشاكل المحاسبية ٠ فهى لا تتعرض للمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين الاصول الثابته والمخزون السلعى وبين المصروفات ولا تتعرض للمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين مختلف المدد ٠ فالمعالجة المحاسبية لهذه المشاكل تعتمد على قرارات وتقديرات بواسطة أشخاص يعتمدون فى حلها على حكم الشخص وآرائهم بعد الاخذ فى الاعتبار كل الحقائق والظروف المحيطة ٠

ولما كانت الموضوعية بمعناها التقليدى لا تصلح للتطبيق على كل عمليات المشروع ولقد هدى هذا بالبعض الى القول بأن مبدأ الموضوعية ليس بالمبدأ الجامد ولكنه مبدأ مرن ٠ وأن الادلة المؤيدة فى المحاسبة لها درجات متفاوته من الموضوعية ٠ فأقصى درجات الموضوعية هى أمر مرغوب فيه ويسعى المحاسب للوصول اليه على أن لا يتعارض ذلك لوجهة النظر الطويلة الاجل التى تنظر الى المشروع على أنه مشروع مستمر فى أعماله٠ والبعض الاخر يرى أن مبدأ الموضوعية جزء من مبدأ أكثر اتساعا وأكثر فائدة وهو مبدأ مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية متضمنا مستندات الشراء والبيع وقائم على أساس نظام سليم للرقابة الداخلية بالمشروع ٠

الباب الثانى
التكييف القانونى للشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

١- تعريف الشركة المساهمة
٢- خصائص الشركة المساهمة
٣ - اجراءات تكوين الشركة المساهمة فى القطاع الخاص
٤- إدارة الشركة المساهمة فى القطاع الخاص

الباب الثانى

التكييف القانونى للشركات المساهمة

مقدمـــة :

تعتبر شركات الاموال بصفه عامة فى ظل أى نظام اقتصادى دعامة هامة من دعامات الاقتصاد الوطنى وأداة التطور له - ولقد مرت - شركات الاموال فى الاقتصاد المصرى بمراحل مختلفة تختلف باختلاف مراحل التطور الاقتصادى الذى صاحب هذا المجتمع ، فكانت شركات الاموال قطاعا خاصا أى أن أفراد المجتمع يتجهون اليها كوسيلة لاستثمار مدخراتهم حيث أن قيمة أسهمها صغيرة ووسيلة الاستثمار الميسرة والسهلة ، لكل فرد يملك مبلغا صغيرا يدخرة من دخله ٠

وتطورت شركات الاموال فأصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام ورأس المال الخاص وأصبحت المشاركة بين الدولة كممثلة للمجتمع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية ، ومنذ صدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الاموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا عدد قليل منها لا زال شركة مشتركه بين رأس مال عام ورأس مال خاص ٠

وفى مجال دراستنا سوف نتعرض للمبادىء العامة التى تحكم تكوين شركات الاموال فى ظل الملكية الخاصة (قطاع خاص) والملكية المشتركة ٠ أما الملكية العامة فى مجال دراسة مبادئها يكون عند دراسة النظام المحاسبى الموحد ٠٠٠

أما فى مجال دراستنا هذه سوف نتعرض للتكيف القانونى للشركات المساهمة من الجوانب الاتية :-

١ - تعريف الشركة المساهمة ٠
٢ - خصائص الشركة المساهمة ٠
٣ - اجراءات تكوين الشركة المساهمة فى القطاع الخاص ٠
٤ - ادارة الشركة المساهمة فى القطاع الخاص ٠

أولا : تعريف الشركة المساهمة :

نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤلية المحدودة الماده الثانية " شركة المساهمة هي شركة ينقسم رأس مالها الى أسهم متساوية القيمة ويمكن تداولها على الوجه المبين بالقانون ٠

وتقتصر مسئولية المساهم على آداء قيمة الاسهم التى اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة الا فى حدود ما اكتتب فيه من أسهم ٠ويكون للشركة اسم تجارى يشتق من الغرض من انشائها ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنوانا لها ٠

ومن هذا التعريف نود أن نلفت النظر الى عدة صفات هامة لشركة المساهمة كافية لتمييزها عن الشركات الاخرى وهذه الصفات هي :

١ - الشركة المساهمة كأية شركة أخرى عبارة عن عقد أو اتفاق تعاقدى يجمع عليه المؤسسون ٠

٢ - قابلية الحصص (الاسهم) للتداول على الوجه المبين بالقانون ٠

٣ - الشركة المساهمة شخصية معنوية أو اعتبارية منفصلة عن شخصية الافراد المكونين لها ويكون للشركة اسم تجاري يشتق من الغرض من انشائها ٠

٤ - المسئولية المحدودة للمساهم بقيمة الاسهم ٠

٥ - لتكوين الشركة المساهمة لابد من اتباع اجراءات معينة نص عليها القانون ٠

ثانيا : خصائص الشركات المساهمة :

١ - أن اعتبار شركة المساهمة شخصا معنويا أدى الى وجود بعض الخصائص التى يتميز بها هذا النوع من الشركات ومنها أن أصبح لها ذمة مالية مستقلة فيمكنها أن تكتسب الحقوق وتلتزم بالالتزامات مثلها مثل أى شخص طبيعى ٠ وبهذا الوضع أصبحت مستقلة عن الاشخاص الذين يشتركون فى تكوينها فلا تتأثر بما يتعرض له هؤلاء من مرض أو وفاة ،

أو مشاكل مالية وقانونية قد يؤدي الى افلاسهم ، وبذلك يمكنها أن تستمر طالما كانت هناك ضرورة لاستمرارها ٠

٢ - ان رأس المال مقسم الى وحدات صغيرة القيمة (أسهم) وبذلك أتيحت الفرصة للقاعدة العريضه من صغار المدخرين للاشتراك فى هذا النوع من الاستثمار ٠

٣ - أن مسئولية الشريك فى هذه الشركات تتحدد بمقدار ما تعهد به من حصة فى رأس المال ، فاذا عجزت الشركة عن الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير لا يتمكن الدائنون من مطالبة الشركاء (المساهمون) من أموالهم الخاصة وبذلك أتيح لاصحاب الثروات الكبيرة الاسهام فى تكوين هذه الشركات دون خوف على أموالهم الخاصة من الضياع ٠

٤ - أن اسهم الشركة قابلة للتداول بالطرق التجارية وهى :-
* التسليم فى حالة الاسهم لحامله ٠
* القيد فى دفاتر الشركة فى حالة الاسهم الاسمية ٠
* التظهير فى حالة الاسهم لامر أصحابها ٠

وبذلك لم يعد الشريك حبيس حصته فى رأس المال ، اذ يمكنه الانسحاب من الشركة فى أى وقت يشاء دون أن يؤدى ذلك الى حلها أو الاضرار بماليتها ، اذ أن الشريك الذى يريد الانسحاب عليه أن يجد من يحل محله كشريك فى الشركة وتتم التسوية المالية فيما بينهما دون تدخل الشركة ٠ ومع هذا يجوز النص فى القانون النظامى للشركة على تعديل قبول شركاء جدد على موافقة مجلس الادارة ، مثل هذا النص قد يستهدف حماية مصالح قومية أو حماية مصالح مجموعة من المساهمين ، ولذلك لايجب أن ينظر اليه على أنه يقضى على حرية التداول ولكن على أنه ينظمها ٠

٥ - ان العدد الكبير للمساهمين فى التمويل يحول دون اشتراكهم بشكل مباشر فى ادارة الشركة ، ولذلك كان الشركاء يختارون من بينهم من يوكلونه فى القيام بهذه المهمة (أعضاء مجلس الادارة) مع تقرير مكافأة على هذه المهمة تحسب بنسبة ما تحققه الشركة من أرباح وذلك كدافع

بديل للحافز الشخصي المباشر الذي يكون قائما في شركات الاشخاص وفي المنشآت الفردية ٠

٦ - أن الشركة المساهمة ليس لها عنوان ولذلك سميت باسم Anonyme Société أي الشركة مجهولة العنوان ، ويمكن أن يطلق على الشركة المساهمة اسم مشتق من الغرض من تكوينها ٠

ثالثا : اجراءات تكوين الشركة المساهمة في القطاع الخاص :

يستلزم القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بعض الاشتراطات عند تكوين الشركة المساهمه :

* المؤسسون ٠
* اجراءات التأسيس ٠
* الاحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم ٠

١ - المؤسسون :

" يعتبر مؤسسا للشركة كل من يشترك اشتراكا فعليا في تأسيسها بنية تحمل المسئولية الناشئة عن ذلك " مادة ٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويسرى عليه حكم المادة ٨٩ من هذا القانون ٠

كما نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة الثامنة أنه لا يجوز أن يقل عدد الشركاء المؤسسين في شركات المساهمة عن ثلاثة ، كما لا يجوز أن يقل هذا العدد عن اثنين بالنسبة لباقي الشركات الخاضعة لاحكام هذا القانون والمقصود بها هنا هي شركات التوصية بالاسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة ٠

واذا قل عدد الشركاء عن النصاب المذكور في الفقرة السابقة اعتبرت الشركة منحلة بحكم القانون ان لم تبادر خلال ستة أشهر على الاكثر الى استكمال هذا النصاب ويكون من يبقى من الشركاء مسئولا في جميع أمواله عن التزامات الشركة خلال هذه المدة ٠

ويتم تحرير العقد الابتدائي الذي يبرمه المؤسسون طبقا للنموذج الذي يصدره الوزير المختص بقرار منه ٠

ولا يجوز أن يتضمن العقد أية شروط تعفى المؤسسون أو بعضهم من المسئولية الناجمة عن تأسيس الشركة أو أية شروط أخرى ينص على سريانها على الشركة بعد انشائها ما لم تدرج في عقد التأسيس أو النشاط الاساسى .

واجبات المؤسسون :

أ - يكون المؤسسون مسئولين بالتضامن عما التزما به ويعتبر المؤسس الذى التزم عن غيره الزاما شخصيا اذا لم يبين اسم موكله فى عقد انشاء الشركة أو اذا اتضح بطلان التوكيل الذى قدمه .

ب - يجب على المؤسس أن يبذل فى تعاملاته مع الشركة تحت التأسيس أو لحسابها عناية الرجل الحريص ، ويلتزم المؤسسون - على سبيل التضامن - بأية اضرار قد تصيب الشركة او لغير نتيجة مخالفة هذا الالتزام .

ج - اذا تلقى المؤسس أية أموال أو معلومات تخص الشركة تحت التأسيس كان عليه أن يرد الى الشركة تلك الاموال وأية أرباح يكون قد حصل عليها نتيجة استعماله لتلك الاموال أو المعلومات .

د - لا يسرى فى حق الشركة بعد تأسيسها أى تصرف يتم بين الشركة تحت التأسيس وبين مؤسسيها وذلك ما لم يعتمد هذا التصرف مجلس ادارة الشركة .

٢ - اجراءات التأسيس :

تنص المادة ١٥ ، ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ ، ٢١ ، ٢٢ ، ٢٣ ، ٢٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على اجراءات تأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم والمسئولية المحدودة . وسوف نلقى الضوء على تلك الاجراءات :

أ - يكون العقد الابتدائى للشركة ونظامها أو عقد تأسيسها رسميا أو مصدقا على التوقيعات التى فيه ، ويجب أن يتضمن بالنسبة الى كل نوع من أنواع الشركات البيانات التى تحددها اللائحة التنفيذيه كما تحدد هذه اللائحة الاقرارات والشهادات التى ترفق بعقد الشركة ، وكذلك أوضاع التصديق على التوقيعات لدى الجهة الادارية المختصه .

ب - يصدر بقرار من الوزير المختص نموذج لعقد انشاء كل من أنواع الشركات أو نظامها ، ويشتمل كل نموذج على كافة البيانات والشروط التى يتطلبها القانون أو اللوائح فى هذا الشأن ، كما يبين الشروط والاوضاع التى يجوز للشركاء المؤسسين أن يأخذوا بها أو يحذفوها من النموذج ، كما يكون لهم اضافة أية شروط أخرى لا تتنافى مع أحكام القانون أو اللوائح .

ويصدر النموذج بعد موافقة قسم التشريع بمجلس الدولة .

جـ - يقدم طلب انشاء الشركة الى الجهة الادارية المختصة مرفقا به ما يأتى:-
١ - العقد الابتدائى ونظام الشركة ، بالنسبة الى الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم .

٢ - عقد تأسيس الشركة بالنسبة للشركات ذات المسئولية المحدودة .
٣ - كافة الاوراق الاخرى التى يتطلبها القانون او اللائحة التنفيذية وتنظيم اللائحة التنفيذية اجراءات قيد هذه الطلبات وفحصها .

د - يشكل بعد ذلك بقرار من الوزير المختص لجنة لفحص طلبات انشاء الشركات برئاسة أحد وكلاء الوزارة على الاقل وعضوية ممثلين عن ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ، والجهة الادارية المختصة والهيئة العامة لسوق المال ، وثلاثة ممثلين على الاكثر عن الجهات التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وتتولى الجهة الادارية المختصة أعمال الامانة بالنسبة الى هذه اللجنة .

هـ - تصدر اللجنة المشار اليها سابقا قرارها بالبت فى الطلب خلال ستين يوما على الاكثر من تاريخ تقديم الاوراق مستوفاة اليها ، فاذا لم تعترض اللجنة على تأسيس الشركة بكتاب يوجه الى أصحاب الشأن يبلغ الى مكتب السجل التجارى المختص خلال هذه المدة أعتبر الطلب مقبولا ويجوز للمؤسسين ان يمضوا فى اجراءات التأسيس .

ولا يجوز للجنة أن تعترض على تأسيس الشركة الا بقرار مسبب وذلك فى حالة توافر أحد الاسباب الاتية :-

* عدم مطابقة العقد الابتدائى او عقد التأسيس او نظام الشركة للشروط والبيانات الالزامية الواردة بالنموذج • أو تضمنه شروطا مخالفة للقانون•
* اذا كان غرض الشركة او النشاط الذى سوف تقوم به مخالفا للنظام العام والاداب •
* اذا كان احد المؤسسين لا تتوافر له الاهلية اللازمة لتأسيس الشركة •
* اذا كان أحد المديرين أو أعضاء مجلس الادارة لا تتوافر فيه الشروط المنصوص عليها فى القانون •

ولا تعتبر الموافقة على تأسيس الشركات التى تطرح أسهمها أو سنداتها للاكتتاب العام نهائية الا بعد اعتمادها من الوزير المختص بعد أخذ رأى الهيئة العامة لسوق المال ، فاذا لم يصدر قرار بشأنها خلال ستين يوما من تاريخ عرضها عليه اعتبر ذلك بمثابة موافقة على تأسيس الشركة ويتعين عرض الامر على الوزير خلال خمسة عشر يوما على الاكثر من تاريخ موافقة اللجنة •

و - يجب ايداع المبالغ المدفوعة لحساب الشركة تحت التأسيس فى أحد البنوك المرخص لها بذلك بقرار من الوزير المختص • ولا يجوز للشركة سحب هذه المبالغ الا بعد شهر نظامها أو عقد تأسيسها فى السجل التجارى •

ز - نشر واشهار عقد الشركة :-

١ - تنظم اللائحة التنفيذية اجراءات نشر عقد الشركة ونظامها وأداة الموافقه على التأسيس ، وذلك سواء بالوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى تصدرها لهذا الغرض أو بغير ذلك من الطرق ويكون النشر فى جميع الاحوال على نفقة الشركة • وتكون رسوم التصديق على التوقيعات بالنسبة لعقود الشركات الخاضعة لاحكام

هذا القانون بمقدار ربع فى المائه من رأس المال بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه سواء تم التصديق فى مصر أو لدى السلطات المصرية فى الخارج ٠

وتعفى من رسوم الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس هذه الشركات ، وكذلك عقود القرض والرهن المرتبطة بأعمال هذه الشركات وذلك لمدة سنة من تاريخ شهر عقد الشركة ونظامها فى السجل التجارى مادة ٢١ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ٠

٢ - يجب اشهار عقد الشركة ونظامها بحسب الاحوال فى السجل التجارى ولا تثبت الشخصية الاعتبارية للشركة ولا يجوز لها أن تبدأ اعمالها الا من تاريخ الشهر فى السجل التجارى ٠

٣ - لا يجوز بعد شهر عقد الشركة والنظام فى السجل التجارى الطعن ببطلان الشركة بسبب مخالفة الاحكام المتعلقة باجراءات التأسيس ٠

٣ - الاحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالاسهم حسب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

أ - تقويم الحصص العينية :

اذا دخل فى تكوين رأس مال شركة المساهمة او شركة التوصية بالاسهم أو عند زيادة رأس المال حصص عينية أو معنوية وجب على المؤسسين أو مجلس الادارة بحسب الاحوال أن يطلبوا الى الجهة الادارية المختصة التحقق بما اذا كانت هذه الحصص قد قدرت تقديرا صحيحا ٠ وتختص بهذا التقدير لجنة تشكل بالجهة الادارية المختصة برياسة مستشار باحدى الهيئات القضائية وعضوية أربعة على الاكثر من الخبراء فى التخصصات الاقتصادية والمحاسبية والقانونية والفنية تختارهم تلك الجهه ، فاذا كانت الحصة العينية مملوكة للدولة او احدى الهيئات العامة أو شركات القطاع العام تعين أن يضم الى اللجنة ممثلين عن وزارة المالية وبنك الاستثمار القومى ، وتقدم اللجنة تقريرها فى مدة اقصاها ستون يوما من تاريخ احالة الاوراق اليها ٠

ويقوم المؤسسون أو مجلس الادارة بتوزيع تقرير اللجنة على الشركاء، وكذلك الجهاز المركزى للمحاسبات اذا كانت الحصة العينية مملوكة لاحدى الجهات المبينه سابقا وذلك قبل الاجتماع الذى يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل ٠

ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا الا بعد اقراره من جماعة المكتتبين أو الشركاء بأغلبيتهم العدديه الحائزة لثلثى الاسهم أو الحصص النقدية ، بعد أن يستبعد منها ما يكون مملوكا لمقدمى الحصص المتقدم ذكرها ، ولا يكون لمقدمى هذه الحصص حق التصويت فى شأن الاقرار ولو كانوا من أصحاب الاسهم التى قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا ٠

واذا اتضح أن تقدير الحصة العينية يقل بأكثر من الخمس عن القيمة التى قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص٠

ويجوز مع ذلك لمقدم الحصة أن يؤدى الفرق نقدا ، كما يجوز له أن ينسحب ولا يجوز أن تمثل الحصص العينية غير اسهم أو حصص تم الوفاء بقيمتها كاملة ٠

ب - انعقاد الجمعية التأسيسيه من اختصاصاتها :

١ - انعقاد الجمعية التأسيسية :

تنعقد الجمعية التأسيسية للشركة بناء على دعوة جماعة المؤسسين أو موكليهم - فى خلال شهر من قفل باب الاكتتاب او انتهاء الموعد المحدد للمشاركة أو تقديم تقرير بتقويم الحصص العينية ايهما أقرب ٠

ويكون من حق جميع الشركاء حضور هذه الجمعية ايا كان عدد أسهمهم أو مقدار حصصهم ، وتبين اللائحة التنفيذية اجراءات ومواعيد الدعوة والبيانات اللازمة لها وكيفية نشرها والجهات التى يتعين ابلاغها ٠

ويتولى رئاسة الجمعية التأسيسية اكبر المؤسسين اسهما أو حصة وتنتخب الجمعية امين سر وجامعى أصوات ويوقع الرئيس وأمين السر وجامعا الاصوات على محضر الجلسة ٠

ويشترط لصحة اجتماع الجمعية التأسيسية حضور عدد من الشركاء يمثل نصف رأس المال المصدر على الاقل ، واذا لم يتوافر فى الاجتماع النصاب القانونى المنصوص عليه فى سابقا وجب توجيه الدعوة لاجتماع ثان يعقد خلال ٢٥ يوما من الاجتماع الاول وتحدد اللائحة التنفيذية اجراءات وبيانات الدعوة الثانية ، ويكون الاجتماع الثانى صحيحا اذا حضره عدد من الشركاء يمثل ربع رأس المال المصدر على الاقل ، وتصدر قرارات الجمعية التأسيسية بأغلبية الاصوات المقررة لاسهم أو حصص الحاضرين ، ما لم يتطلب القانون أغلبية خاصة فى بعض الأمور ٠

٢ - اختصاصات الجمعية التأسيسية بالنظر فى المسائل الاتية :

* تقويم الحصص العينية على النحو الوارد بهذا القانون ٠
* تقرير المؤسسين عن عملية تأسيس الشركة والنفقات التى استلزمها ٠
* الموافقة على نظام الشركة ، ولا يجوز للجمعية ادخال تعديلات عليه الا بموافقة المؤسسين والاغلبية العددية للشركاء الممثلين لثلثى رأس المال على الاقل ٠
* المصادقة على اختيار اعضاء مجلس الادارة ومراقب الحسابات ٠

رابعا : ادارة الشركة المساهمة فى القطاع الخاص :

الاصل فى ادارة الشركة المساهمة من حق المساهمين جميعا الذين يجتمعون فى هيئة جمعية عمومية لتبادل الرأى فى شئون الشركة ولكن كثرة عدد المساهمين وتغيرهم نتيجة لتداول أسهم الشركة فى الاسواق المالية تحول دون عقد الجمعية العامة فى فترات متقاربه ، كما يتعذر معه المناقشة المحددة المفيده فى شئون الشركة ، وهذا بالاضافه الى أن عددا كبيرا من المساهمين ليست عندهم المقدرة الادارية ، لذلك تقوم الى جانب الجمعية العامة هيئة محدودة العدد يمكن اجتماعها دوريا وتتولى الادارة الفعلية للشركة ما يطلق عليه (مجلس الادارة) فهناك هيئتان تقومان بالاشراف الادارى هما :-

أ - مجلس الادارة ٠

ب - الجمعية العامة ٠

أ - مجلس الادارة :

يتولى ادارة الشركة حسب ما نصت عليه المادة ٧٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مجلس ادارة يتكون من عدد فردى من الاعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاث سنوات وفقا للطريقة المبينه بنظام الشركة ، واستثناء من ذلك يكون تعيين أول مجلس ادارة عن طريق المؤسسين لمدة أقصاها خمس سنوات ويجوز للجمعية العامة - فى أى وقت - عزل مجلس الادارة أو أحد اعضائه ولو لم يكن ذلك واردا فى جدول الاعمال .

ولا يكون اجتماع المجلس صحيحا الا اذا حضره ثلاثة اعضاء على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على عدد أكبر .

ويجوز أن ينوب اعضاء المجلس عن بعضهم فى حضور الجلسات ، بشرط ألاتجاوز أصوات المنوبين ثلث عدد أصوات الحاضرين ، ولا يجوز أن ينوب عضو مجلس الادارة عن أكثر من عضو واحد .

ويجوز أن يتضمن نظام الشركة أوضاع تعيين أعضاء احتياطيين بمجلس الادارة يحلون محل الاعضاء الاصليين فى أحوال الغياب أو قيام المانع التى تحددها اللائحة التنفيذية ولمجلس الادارة أن يوزع العمل بين جميع أعضائه وفقا لطبيعة أعمال الشركة كما يكون للمجلس ما يأتى :-

* أن يفوض أحد اعضائه أو لجنة من بين أعضائه فى القيام بعمل معين أو أكثر أو الاشراف على وجه من وجوه نشاط الشركة ، أو فى ممارسة بعض السلطات أو الاختصاصات المنوط بالمجلس .

* أن ننتدب عضو أو أكثر لاعمال الادارة الفعلية ، ويحدد المجلس الاختصاصات للعضو المنتدب .

ويشترط فى العضو المنتدب أن يكون متفرغا للادارة ويجتمع مجلس الادارة بدعوة من رئيسه أو بناء على طلب ثلث أعضائه وكلما دعت الحاجة الى ذلك .

يكون للعاملين فى شركات المساهمة التى تنشأ طبقا لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مادة ٨٤ " نصت فى ادارة هذه الشركات وتحدد اللائحة

التنفيذيه طرق وقواعد وشروط اشتراك العاملين فى الادارة ، ويجب أن ينص نظام الشركة على احدى طرق الاشتراك فى الادارة التى تتضمنها اللائحة التنفيذيه ٠

هذا مع مراعاة عدم الاخلال بالاحكام الخاصة بمشاركة العاملين فى الادارة ، ما لم يكن قد نص على شغله لوظيفة رئيسية بالشركة مدة لا تقل عن سنتين ٠

أما فيما يختص بمكافأة أعضاء مجلس الادارة ، فنصت المادة ٨٨ من القانون ١٥٩ لسنة ٨١ لا يجوز تقدير مكافأة مجلس الادارة بنسبة معينة فى الارباح من ١٠٪ من الربح الصافى بعد استنزال الاستهلاكات والاحتياطى القانونى والنظامى وتوزيع ربح لا يقل عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى ٠

وتحدد الجمعية العامة الرواتب المقطوعه وبدلات الحضور والمزايا الاخرى المقررة لاعضاء المجلس ، واستثناء من ذلك يكون تحديد مكافئات ومرتبات وبدلات العضو المنتدب بقرار من مجلس الادارة ٠

الشروط الواجب توافرها فى عضو مجلس الادارة :

* لا يجوز أن يكون عضوا فى مجلس ادارة أية شركة مساهمة من حكم عليه بعقوبه جنائية أو عقوبة جنحه عن سرقة أو نصب أو خيانه أمانة أو تزوير أو تفالس أو بعقوبة من العقوبات المنصوص عليها فى المواد ١٦٢ ، ١٦٣ ، ١٦٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ٠

* لا يجوز تعيين أى شخص عضو بمجلس ادارة شركة مساهمة الا بعد أن يقرر كتابة قبولة التعيين ، ويتضمن الاقرار سنة وجنسيته وأسماء الشركات التى زاول فيها أى عمل من قبل خلال السنوات الثلاث السابقة ٠

* لا يجوز تعيين أى شخص عضو فى مجلس ادارة شركة تقوم على ادارة أو استغلال مرفق عام الا بعد الحصول على موافقة الوزير المشرف على ذلك المرفق أو الوزير المشرف على الهيئة المانحة له ٠

* يجب أن يكون عضو مجلس الادارة مالكا لعدد من أسهم الشركة لا تقل قيمتها عن الحد المبين بنظام الشركة ، ويشترط ألا يقل عن الحد الوارد باللائحة التنفيذية ويرجع فى ذلك الى الاسعار التى يجرى التعامل عليها فى بورصة الاوراق المالية ، أو الى الاسهم الاسمية ان لم تكن أسهم الشركة قد قيدت فى هذه البورصة .

* يجب أن تكون أغلبية أعضاء مجلس الادارة فى أية شركة مساهمة من المتمتعين بجنسية جمهورية مصر العربية .

* لا يجوز لاحد أن يكون عضوا منتدبا بمجلس الادارة اكثر من شركة واحدة من شركات المساهمة التى يسرى عليها هذا القانون ويسرى هذا الحظر على رئيس مجلس الادارة متى كان يقوم بالادارة الفعلية على أنه يجوز لاى منهم أن يشغل وظيفة العضو المنتدب لشركة مساهمة واحدة أخرى وذلك بموافقة الجمعية العامة لكل من الشركتين .

ب - الجمعية العامة :

لكل مساهم الحق فى حضور الجمعية العامة للمساهمين بطريق الاصالة أو النيابة .

ولا يجوز للمساهم من غير أعضاء مجلس الادارة أن يثبت عنه أحد أعضاء مجلس الادارة فى حضور الجمعية العامة .

ويشترط لصحة النيابة أن تكون ثابته فى توكيل كتابى وأن يكون الوكيل مساهما .

اختصاصات الجمعية العادية :

* انتخاب أعضاء مجلس الادارة وعزلهم .
* مراقبة اعمال مجلس الادارة والنظر فى اخلائه من المسئولية .
* المصادقة على الميزانية وحـ / الارباح والخسائر .
* المصادقة على تقرير مجلس الادارة عن نشاط الشركة .
* الموافقة على توزيع الارباح .

* كل ما يرى مجلس الادارة أو الجهة الادارية المختصة أو المساهمين الذين يملكون ٥٪ من رأس المال عرضه على الجمعية العامة ٠
* كما يختص بكل ما ينص عليه القانون ونظام الشركة ٠

ويجب مراعاة أن انعقاد الجمعية العامة العادية لا يكون صحيحا الا اذا حضره مساهمون يمثلون ربع رأس المال على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على نسبة أعلى بشرط ألا تجاوز نصف رأس المال فاذا لم يتوافر الحد الادنى في الاجتماع الاول وجب دعوة الجمعية العامة الى اجتماع ثان يعقد خلال الثلاثين يوما التالية للاجتماع الاول ويعتبر الاجتماع الثانى صحيحا أيا كان عدد الاسهم الممثلة فيه ٠

اختصاصات الجمعية العامة غير العادية :

* تعديل نظام الشركة ٠
* اذا بلغت خسائر الشركة نصف رأس المال المصدر وجب على مجلس الادارة أن يبادر الى دعوة الجمعية العامة غير العادية للنظر فى حل الشركة أو استمرارها ٠

الباب الثالث

رأس مال الشركة المساهمة ومشاكلها المحاسبية

ويتضمن هذا الباب ما يلى:

الفصل الأول: الأسهم النقدية ومشاكلها المحاسبية

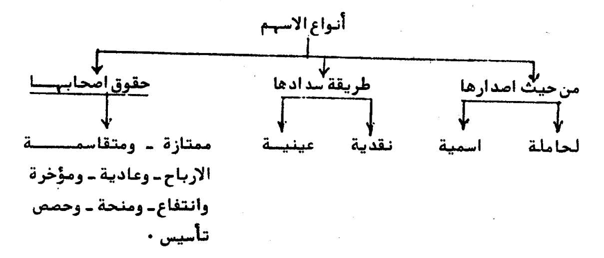
الفصل الثانى: الأسهم العينية ومشاكلها المحاسبية

الباب الثالث

رأس مال الشركة المساهمة ومشاكله المحاسبية

يقسم رأس مال الشركة المساهمة الى أسهم اسمية متساوية القيمة ويحدد النظام القيمة الاسمية للسهم بحيث لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على ألف جنيه ، ولا يسرى هذا الحكم على الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ، ويكون السهم غير قابل للتجزئه ولا يجوز اصداره بأقل من قيمته الاسمية كما لا يجوز اصداره بقيمة أعلى إلا فى الاحوال وبالشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية ، وفى جميع الاحوال تضاف هذه الزيادة الى الاحتياطى القانونى ، ولا يجوز بأى حال أن تجاوز مصاريف الاصدار الحد الذى يصدر به قرار من الهيئة العامة لسوق المال .

ويشترط أن يكون رأس المال المصدر مكتتبا فيه بالكامل وأن يقوم كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على أن تسدد قيمة الاسهم الاسمية بالكامل خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة ، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد الخاصة بتداول الاسهم قبل أداء قيمتها بالكامل والتزامات كل من البائع والمشترى وحقوق هذه الاسهم فى الارباح والتصويت: مادة ٣٢ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .



أولا : أنواع الاسهم من حيث اصدارها :

١ - اسهم لحاملها :

وهى اسهم تنتقل الملكية فيها بالحيازة - فلا يظهر على هذا السهم اسم مالكه ويتم تداوله بدون الحاجة لاثبات كتابى .

٢ - أسهم اسميه :

أوجب قانون الشركات المصرى أن تكون جميع الاسهم اسمية والسهم الاسمى لا يجوز تداوله باثبات ذلك كتابة بدفاتر الشركة ، والتوقيع على ذلك من قبل البائع والمشترى أو المتنازل له ٠

ثانيا : أنواع الاسهم من حيث طريقة سدادها :

أ - أسهم نقدية :

فهى التى تسدد قيمتها نقدا دفعه واحدة أو على أقساط ٠

٢ - اسهم عينية :

فهى التى تسدد قيمتها فى صورة عينية مثل العقارات ومنقولات وحقوق مختلفة - والاسهم العينية لا تصدر الا بعد استيفاء قيمتها بالكامل كما أنه لا يجوز تداولها قبل فترة محددة يحددها القانون أو نظام الشركة ٠

ثالثا : أنواع الاسهم من حيث حقوق اصحابها فى الارباح وفى التصفيه :

١ - اسهم ممتازة :

لحامل هذا السهم الحق فى الحصول على نصيبه من الربح قبل حملة الاسهم الاخرى - كذلك للحصول على نصيبه من صافى موجودات الشركة قبل حملة الاسهم الاخرى - والاسهم الممتازة قد تكون مجمعه أو غير مجمعه للارباح فالاسهم المجمعة للارباح لحاملها الحق فى المطالبة فى الارباح المتأخرة والتى لم يحصل عليها نتيجة تحقيق الشركة لخسائر عن بعض السنوات حيث أن حق هذا السهم يتحدد كنسبة مئوية معينة من القيمة المدفوعه للسهم أو القيمة الاسمية اذا كانت مدفوعه بالكامل والاسهم الممتازة غير المجمعة للارباح لا يتمتع صاحبها بحق المطالبة فى الارباح المتأخرة - ففى سنوات الخسارة لا يصرف هذا السهم شئ ولا تتراكم حصته فى الربح المتأخر ٠

٢ - أسهم ممتازة متقاسمة الارباح :

مثل الاسهم الممتازة الاخرى يكون لحاملها الحق فى الحصول على نسبة مئوية من رأس مال السهم بالاضافه الى نسبة أخرى من الارباح المتبقية (الفائض أو رصيد ح/ التوزيع بعد توزيع الارباح على باقى المساهمين) ٠

٣ - الاسهم العادية :

هو أكثر الانواع انتشار - ولا يكون لحامل هذا السهم امتياز عند توزيع الارباح أو عند التصفيه - بل يحصل على حقه فى أرباح الشركة بعد استيفاء حملة الاسهم الممتازة لحقوقهم •

٤ - الاسهم المؤخرة :

وهى الاسهم التى تخص المؤسسين ، ويكون لحامليها الحق فى الحصول على نصيبها من أرباح الشركة بعد دفع نصيب الاسهم الممتازة والعادية ، ويلجأ المؤسسون لهذا النوع من الاسهم لاعطاء جمهور المستثمرين الثقة فى نجاح أعمال الشركة وتشجيعه على الاكتتاب فى الاسهم العادية •

٥ - أسهم الانتفاع أو التمتع :

ويقتصر وجود هذه الاسهم على شركات الامتياز وتقوم هذه الشركات عادة على استهلاك جانب من رأس مالها سنويا بحجز مبلغ من الارباح يغطى رأس المال المستهلك ، وفى العادة ينص نظام الشركة على اعطاء من تستهلك أسهمه بطريق الاقتراع أسهم انتفاع بدلا من الاسهم المستهلكة ، وحامل أسهم التمتع له الحق فى الارباح ولكن لا يكون له الحق فى الاشتراك فى نصيب من موجودات الشركة عند التصفية •

٦ - أسهم المنحة :

وهى اسهم تمنح بدون مقابل لحملة الاسهم عند اتخاذ قرار برسملة احتياطيات الشركة •

٧ - حصص التأسيس :

وهى حصص تصدر عند تأسيس الشركة بدون قيمة اسمية مقابل تنازل حاملها عن حق امتياز يتمتع به أو حقوق أو براءات اختراع ، ولحصة التأسيس الحق فى الاشتراك فى الارباح وفقا لترتيب معين يرتبه عقد الشركة (يجب ألا تزيد نصيب حصص التأسيس فى الارباح عن ١٠ من الربح الصافى بعد استبعاد الاحتياطى القانونى و ٥٪ على الاقل بصفه ربح لرأس المال ، وليس لحاملها الحق فى نتائج التصفية ويمكن تداول الحصص بالبيع - ويتوقف سعرها فى السوق على مقدار نصيبها فى أرباح الشركة •

وبخصوص رأس مال الشركة المساهمة نجد عدة مفاهيم هى :

١ - رأس المال المصرح به (الاسمى):وهو رأس المال المحدد فى القانون النظامى ٠

٢ - رأس المال المصدر: وهو رأس المال الذى تطرحه الشركة للاكتتاب فيه مع مراعاة ألا تؤسس الشركات المساهمة الا اذا تم الاكتتاب فى اسهم رأسمالها وقام كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على أن تسدد قيمة الاسهم النقدية بالكامل خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة ٠

٣ - رأس المال المدفوع : قد لا تتطلب الشركة من المكتتبين سداد كامل القيمة الاسمية للاسهم المكتتب فيها وانما يحتم القانون بأداء الربع على الاقل للقيمة الاسمية للسهم ويسمى الجزء المدفوع من رأس المال المصدر "رأس المال المدفوع" ٠

الفصل الأول

الأسهم النقدية ومشاكلها المحاسبية

تتوقف المعالجة المحاسبية هنا على ما اذا كانت قيمة السهم قد تم دفعها مرة واحدة ، أو أن قيمة السهم ستدفع على أقساط ، وكذلك نأخذ في الحسبان ما اذا كان الاكتتاب تم تغطيته مرة واحدة أو أكثر من مرة ٠

مثال : سداد قيمة السهم مرة واحدة :

اتفق أحد رجال الاعمال على تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدرة ٢٠٠,٠٠٠ جنيه عبارة عن ٥٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية لكل سهم منها ٥ جنيه ولقد تم الاكتتاب فى هذه الاسهم فى ٤/١ بالكامل ، وصدر المرسوم بتكوين الشركة فى ٧/١ ٠

نلاحظ أنه لا يجوز اثبات شيء فى دفاتر الشركة قبل ٧/١ تاريخ التكوين بل تكون القيود فى دفاتر خاصة ـ أما فى ١ / ٧ فتجرى القيود التالية فى دفاتر الشركة ٠

٢٥٠,٠٠٠	من حـ / البنك	١ / ٧
	٢٥٠,٠٠٠ الى حـ / المساهمين	
	دفع قيمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٥ جنيه	
٢٥٠,٠٠٠	من حـ / المساهمين	١ / ٧
	٢٥٠,٠٠٠ الى حـ / رأس المال	
	تحويل حـ / المساهمين لحساب رأس مال الشركة	

دفع اسهم الشركة على أقساط :

يجوز دفع جزء فقط من القيمة الاسمية للسهم ويسمى ذلك (قسط الاكتتاب) وعند التخصيص يدفع قسط يسمى (قسط التخصيص) ثم بعد ذلك يدفع الباقى على قسط واحد يسمى (القسط الاخير) أو على قسطين (القسط الاول) و (القسط الاخير) ٠

والاكتتاب يعتبر ايجاباً أو عرضا من المستثمر للمساهمة فى رأس مال الشركة ، والتخصيص يعتبر قبولا لهذا العرض من قبل الشركة ، ولما كانت

عملية الاكتتاب والتخصيص مكملتان لبعضهما البعض فيرى معظم الكتاب فتح ح / واحد لقسطى الاكتتاب والتخصيص بدلا من فتح حساب مستقل لقسط الاكتتاب وحساب آخر لقسط التخصيص وحسابات الاقساط حسابات وسيطة تثبت بها القيمة المطلوب دفعها عن القسط وذلك (يجعل ح/ القسط مدينا وح / رأس المال دائنا) ويثبت سداد هذه الاقساط (يجعل ح/ البنك مدينا وح / القسط دائنا) وعلى ذلك فان وجود رصيد مدين فى ح / القسط دل ذلك على تأخر بعض المساهمين على سداد الاقساط المستحقة عليهم - أما اذا وجد رصيد دائن بهذا الحساب دل ذلك على أن بعض المساهمين قد دفع مبالغ أكثر من الاقساط المستحقة عليهم ٠

مثال :-

فى ١ / ٣ / ١٩٩٠ صدر قرار جمهورى بتأسيس شركة مساهمة برأس مال قدرة ١٥٠,٠٠٠ جنيه مقسما الى ١٠٠٠٠ سهم قيمة كل سهم ١٥ جنيه ونص نظام الشركة على دفع الاقساط على الوجه التالى :-

٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع فى ١ / ١ حتى ٣١ / ١ / ١٩٩٠ ٠
٤ جنيه قسط تخصيص يدفع من ٣/١٠ حتى ١٩٩٠/٣/٢٠ ٠
٣,٥ جنيه قسط أول يدفع من ١ / ٧ حتى ١٩٩٠/٧/١٠
٢,٥ جنيه قسط أخير يدفع من ١٢/٥ حتى ١٩٩٠/١٢/١٥ ٠

بفرض أن الاكتتابات قد تم تغطيتها بالكامل وأن الاقساط قد تم سدادها فى المواعيد المقررة ٠

فالمطلوب :

اثبات العمليات السابقة فى قيود اليومية ٠

الحـــل : قيود اليومية :

منـه	لـه	البيـــان	التاريخ
٥٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		الاكتتاب فى ١٠٠٠٠ سهم بقسط قـــدره	
		٥ جنيه عن السهم الواحد .	
٥٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ جنيـه عـــن	
		١٠٠٠٠ سهم	
٤٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١٠
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب قسط التخصيص بواقع ٤ جنيه عـــن	
		كل سهم .	
٤٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٩٠/٣/٢٠
	٤٠٠٠٠	من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		دفع قسط التخصيص بالكامل بواقـــــع	
		٤ جنيه عن السهم .	
٣٥٠٠٠		من حـ/ القسط الاول	٩٠/٧/١
	٣٥٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب القسط الاول بواقع ٣,٥ جنيه عــــن	
		السهم .	
٣٥٠٠٠		من حـ/ البنك	٩٠/٧/١٠
	٣٥٠٠٠	الى حـ/ القسط الاول	
		دفع القسط الاول بواقع ٣,٥ جنيه للقسط	
٢٥٠٠٠		من حـ / القسط الاخير	٩٠/١٢/٥
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب القسط الاخير بواقع ٢,٥ ج عن السهم	

تابع قيود اليومية :

٢٥٠٠٠		من حـ / البنك	٩٠/١٢/١٥
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ القسط الاخير	
		دفع القسط الاخير بواقع ٢,٥ جنيه عن السهم •	

حـ/ رأس مال الاسهم

منه		له		
١٥٠٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠٠	من حـ/ قسطى ك ، ص	٣/١
		٤٠٠٠٠	من حـ /قسطى ك ، ص	٣/١٠
		٣٥٠٠٠	من حـ/ القسط الاول	٧/١
		٢٥٠٠٠	من حـ/ القسط الاخير	١٢/٥
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠		

ملحوظة :

نلاحظ أنه بترحيل القيود السابقة لحساب الاقساط يؤدى الى اقفالها وذلك لان المساهمين قاموا بدفع الاقساط فى مواعيدها بالكامل •

مثال : تغطية الاكتتاب أكثر من مرة :

أصدرت أحدى الشركات المساهمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٨ جنية يسدد منها ٤ جنيه قسط اكتتاب ، ٣ جنيه قسط تخصيص ، ١ جنيه قسط أخير

وتم الاكتتاب فى ٧٥٠٠٠ سهم ، وقررت الشركة تخصيص الاسهم على المكتتبين بطريقة التوزيع النسبى •

والمطلوب :

اثبات قيود اليومية فى الحالتين •

أولا : رد الزيادة الى أصحابها •

ثانيا : حجز الزيادة لسداد الاقساط المتبقية •

الحل : أولا (رد الزيادة لاصحابها) :

٣٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٣٠٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب فى ٧٥٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٨ جنية بمعدل ٤ جنية عند الاكتتاب
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٢٠٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٤ جنيه عن ٥٠٠٠٠ سهم
١٠٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / البنك
		رد الزيادة فى ٢٥٠٠٠ سهم × ٤ جنيه
١٥٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٥٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب قسط التخصيص ٥٠٠٠٠ سهم × ٣ جنيه
١٥٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١٥٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		سداد قسط التخصيص بالكامل بواقع ٣ جنيه × ٥٠٠٠٠ سهم .
٥٠٠٠٠		من حـ / القسط الاخير
	٥٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب القسط الاخير بواقع ١ جنيه × ٥٠٠٠٠ سهم
٥٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٥٠٠٠٠	الى حـ / القسط الاخير
		سداد القسط الاخير .

الحل : ثانيا : (حجز الزيادة لسداد الاقساط التالية):

مثل الحل السابق فيما عدا أن الزيادة وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه التي سددت مع قسط الاكتتاب لا ترد لاصحابها ، بل تحجز بالشركة بغرض استخدامها في سداد الاقساط التالية ورصيد ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص يكون مدينا بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك لان مجموع قسطى الاكتتاب والتخصيص ٣٥٠٠٠٠ جنيه ما تم سداده مع قسط الاكتتاب ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وبذلك يكون باقى المستحق على المساهمين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويكون القيد اللازم لاثبات هذه الزيادة :

٥٠٠٠٠		من ح/ البنك
	٥٠٠٠٠	الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص

أما القيود الخاصة باثبات واستحقاق وسداد القسط الأخير فتكون تماما كما في الحل أولا ٠

التأخير في سداد الاقساط :

اذا تأخر المساهم عن سداد قسط تحتسب فائدة تأخير من تاريخ طلب القسط حتى تاريخ سداده وقد حدد القانون سعر الفائدة التأخير بواقع ٦٪ ، واذا لم يقم المساهم بدفع القسط أو الاقساط والفوائد فللشركة الحق فى بيع هذه الاسهم لحساب المساهم المتأخر عن الدفع - وتسدد جميع المبالغ المتأخر في سدادها وما تبقى بعد ذلك يكون من حق المساهم المتأخر وفى حالة عدم كفاية ثمن البيع لسداد كل المستحقين ترجع الشركة على المساهم المتأخر بالفرق - وقد تلجأ الشركة الى الغاء الاسهم المتأخر سداد أقساطها وتصادر كل ما دفع من أقساط باعتباره مكسبا لها ، وتحتفظ الشركة لنفسها بحق اعادة اصدار هذه الاسهم الملغاه ٠

مثال : على بيع الاسهم لحساب المساهم :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ٢٠٠٠٠٠ سهم نقدى بقيمة اسمية ١٠ جنيه للسهم الواحد يدفع منها ٥ جنيه قسط الاكتتاب ، ٣ جنيه قسط تخصيص ، ٢ جنيه قسط أخير ، وتم الاكتتاب فى كل الاسهم ، ودفعت أقساط التخصيص فى ميعادها ١ / ٤ والقسط الاخير فى ١ / ٦ ٠ فيما عدا الاقساط المستحقة على المساهم محمد كمال عن ٢٥٠ سهم - وفى ٧/٣١ قرر مجلس

الادارة تطبيق نظام الشركة وبيع الاسهم ، وقد اشترى احمد سلطان هذه الاسهم بسعر ١٠,٥٠٠ جنيه للسهم بتاريخه واحتسبت فوائد التأخير بمعدل ٦٪ وبلغت مصاريف البيع ١٣ جنيه ٠

الحل :

١٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		قيمة المدفوع عن ٢٠٠٠٠ سهم × ٥ جنيه قسط الاكتتاب ٠
١٠٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٦٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٦٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب قسط التخصيص وقدره ٣ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٥٩٢٥٠		من حـ / البنك ٤/١
	٥٩٢٥٠	الى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		المدفوع عن أقساط التخصيص بمعدل ٣ جنيه وتأخر جملة ٢٥٠ سهم
٤٠٠٠٠		من حـ / القسط الاخير
	٤٠٠٠٠	الى حـ / رأس المال
		طلب القسط الاخير وقدره ٢ جنيه × ٢٠٠٠٠ سهم
٣٩٥٠٠		من حـ / البنك ١ / ٦
	٣٩٥٠٠	الى حـ / القسط الاخير
		المدفوع عن القسط الاخير بمعدل ٢ جنيه وتأخر ٢٥٠ سهم ٠

في هذا المثال نجد أن نتيجة لتأخر المساهم محمد كمال عن دفع قسط التخصيص يظهر رصيد مدين بحساب قسطى الاكتتاب والتخصيص قدره ٧٥٠ جنيه (٢٥٠ سهم × ٣ جنيه) وكذلك القسط الاخير (٥٠٠ جنيه) (٢٥٠ سهم × ٢ جنيه) ولذلك فيفضل فتح حساب للمساهم المتأخر يجعل مدينا بهذا المبلغ وبفوائد التأخير وبالمصروفات - كما يجعل دائنا بثمن بيع الاسهم واذا ظهر رصيد دائن بهذا الحساب ، كان هذا الرصيد من حق المساهم المتأخر أما اذا ظهر رصيد مدين فيمثل هذا الرصيد الفرق الذى يجب أن تطالب به الشركة المساهم المتأخر .

١٢٥٠		من حـ / المساهم محمد كمال الى مذكورين	٧/٣١
	٧٥٠	حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	
	٥٠٠	حـ / القسط الاخير اثبات تأخر المساهم محمد كمال عن دفع قسطى التخصيص والاخير عن ٢٥٠ سهم	
٣٣		من حـ / المساهم محمد كمال الى مذكورين	
	٢٠	حـ / فوائد تأخير	
	١٣	حـ / مصاريف بالبيع اثبات فوائد التأخير والمصاريف	
٢٦٢٥		من حـ/ البنك	٧/٣١
	٢٦٢٥	الى حـ / المساهم محمد كمال بيع ٢٥٠ سهم بمعدل ١٠,٥ جنيه للسهم الواحد	
١٣٤٢		من حـ / المساهم محمد كمال	٧/٣١
	١٣٤٢	الى حـ/ البنك دفع المبالغ المستحقة لمحمد كمال	
٢٠		من حـ/ فوائد التأخير	١٢/٣١
	٢٠	الى حـ / الارباح والخسائر	

ويظهر حساب المساهم محمد كمال كما يلى :

حـ / المساهم محمد كمال

٧٥٠	الى حـ/ قسطى ك ، ص ٧/٣١	٢٦٢٥	من حـ/ البنك ٧/٣١
٥٠٠	الى حـ/ قسطى ك ، ص ٧/٣١		
٢٠	الى حـ/ فوائد تأخير ٧/٣١		
١٣	الى حـ/ مصاريف بيع ٧/٣١		
١٣٤٢	الى حـ/ البنك ٧/٣١		
٢٦٢٥		٢٦٢٥	

ملحوظـه :

حسب فوائد التأخير كما يلى :

فوائد المستحقة على قسط التخصيص = ٧٥٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٥ جنيه

فوائد المستحقة على القسط الاخير = ٥٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ٥ جنيه

∴ مجموع الفوائد = ١٥ + ٥ = ٢٠ جنيه

الغاء الاسهم ثم اعادة اصدارها :

مثال :ـ

بفرض أن المساهم محمد كمال الذى تأخر عن سداد قسط التخصيصـــــــى والقسط الاخير قرر مجلس الادارة الغاء هذه الاسهم ثم اعادة اصدارها بنفـــس القيمة ١٠ جنيه للسهم الواحد وتم البيع للمساهم الجديد أحمد كمال فتكون القيود كما يلى :ـ

يجب تخفيض رأس المال بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه وهى المبالغ السابق ترحيلهـا اليه ومعلوم أن ما دفع من هذا المبلغ ١٢٥٠ جنيه (تقيد فى حساب وسيـــــط يسمى حـ/ الاسهم الملغاه) والباقى وقدره ١٢٥٠ جنيه يمثل الرصيد المديـــن لكل من حـ/ قسط التخصيص والقسط الاخير وبذلك يكون القيد :ـ

٢٥٠٠	من حـ / رأس المال
	الى مذكورين
	١٢٥٠ حـ / الاسهم الملغاه
	٧٥٠ حـ / قسط التخصيص
	٥٠٠ حـ / القسط الاخير
	تم تثبيت الاسهم الجديده للمساهم الجديد ودفعه لقيمتها

٢٥٠٠	من حـ / المساهم الجديد أحمد كمال
	٢٥٠٠ الى حـ / رأس المال
٢٥٠٠	من حـ/ البنك
	٢٥٠٠ الى حـ / المساهم الجديد أحمد كمال

مصاريف التأسيس :

قبل صدور قرار التأسيس ، يتحمل كل أو بعض المؤسسون من أموالهم الخاصة مجموعة من الاعباء للقيام بالدراسات التمهيدية والفنية الى أن تصبح الشركة شخصية معنوية مستقلة بصدور قرار تكوينها - ومصاريف التأسيس لا ينظر اليها كعبء يجب تحميله لايرادات السنه الاولى للشركة لذا جرى العرف المحاسبي على اعتبار هذه المصروفات كنفقة معلقة على أن يتم استهلاكها على عدد قليل من السنين- بين ثلاث أو خمس سنوات مثلا وعند قيام الشركة يدفع مقابل هذه المصاريف للمؤسسين بالقيد الاتى :-

xxxx	من حـ/ مصاريف التأسيس
	xxxx الى حـ/ البنك

وقد تلجأ الشركة تحت التأسيس الى تحميل المكتتبين بمصاريف الاصدار بأن تطلب الشركة عن كل سهم مبلغ اضافى علاوة على قيمته الاسمية - وتثبت هذه المبالغ بجعل حـ / مصاريف التأسيس دائنا بها وحـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص مدينا - ويظهر رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين نظير مصاريف الاصدار تحت بند مستقل ، ويتم تخطية مصاريف التأسيس بحصيلة مصاريف الاصدار ٠ ويتم هذا بالقيد الاتى :

xxx	من حـ / مصاريف الاصدار
xxx	الى حـ/ مصاريف التأسيس

واذا زادت مصاريف الاصدار عن مصاريف التأسيس يرحل الفرق الى حـ/ الاحتياطى الرأسمالى ولا يجوز اعتبار الفرق من الايرادات القابلة للتوزيع بالقيد الاتى :-

xxx	من حـ / مصاريف الاصدار
	الى مذكورين
xxx	حـ / مصاريف التأسيس
xxx	حـ / الاحتياطى الرأسمالى

علاوة اصدار الاسهم :

ان القيمة الاسمية للسهم هى الحد الادنى الذى لا يجوز اصدار السهم بأقل منها ، ولكن القانون أباح فى حالة زيادة رأس المال اصدار الاسهم بأكبر من قيمتها الاسمية ، والفرق بين اصدار السهم وقيمته الاسمية يطلق عليها (علاوة اصدار) وطبقا للقانون يرحل هذا الحساب الى حـ/ الاحتياطى القانونى ويكون التوجيه المحاسبى كما فى المثال التالى :-

بفرض أن الجمعية العمومية لشركة مساهمة قررت زيادة رأسمالها باصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمته الاسمية ٤ جنيه بعلاوة اصدار واحد جنيه وطرحت الاسهم واكتتب فيها الجمهور دفعة واحدة يكون القيد :-

٥٠٠٠٠		من حـ/ البنك
	٥٠٠٠٠	الى حـ/ المساهمين
		الاكتتاب فى ١٠٠٠٠ سهم قيمة أسمية ٤ جنيه ، علاوة اصدار واحد جنيه .
٥٠٠٠٠		من حـ / المساهمين
		الى مذكورين
	٤٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
	١٠٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٤ج علاوة اصدار ١ج

تابع القيود

١٠٠٠٠		من ح/ علاوة الاصدار
	١٠٠٠٠	الى ح/ الاحتياى القانونى
		ترحيل علاوة الاصدار الى ح/ الاحتياطى القانونى

الفصل الثانى

الأسهم العينية ومشاكلها المحاسبية

قد يقدم المكتتبين أو المؤسسين حصصا عينية ، وفى هذه الحالة تصدر الشركة أسهما عينية واذا كان التشريع المصرى يجيز تسديد قيمة الاسهم النقدية على أقساط فان الاسهم العينية يجب أن تكون مسددة بالكامل ، وقد تكون الحصص العينية المقدمة اما اصول مثل العقارات والالات والبضائع - وقد تكون أصول وخصوم وحدة قائمة .

القيود الدفترية :

أولا : تقديم أصول مختلفة :

وفى هذه الحالة تجعل هذه الاصول مدينة وحـ / المساهمين دائنا وعند اصدار الاسهم يجعل حـ/ المساهمين مدينا وحـ/ رأس المال (الاسهم العينية) دائنا .

xxx	من حـ/ حسابات الاصول المختلفة
xxx	الى حـ / المساهمين
	استلام الحصص العينيـة

xxx	من حـ/ المساهمين
xxx	الى حـ/ الاسهم العينية
	اصدار الاسهم العينية

ثانيا : تقديم اصول وخصوم منشأة :

xxx	من حـ/ حسابات الاصول المختلفة
	الى مذكورين
xxx	حـ/ حسابات الخصوم المختلفة
xxx	حـ/ حسابات المساهمين (اسهم عينية)

ثم يرحل حـ / المساهمين اسهم عينية الى حـ/ رأس المال .

xxx	من حـ/ المساهمين
xxx	الى حـ/ رأس المال

واذا قدرنا اجماليا المنشأة المشتراة فقد يكون هناك فرق بين قيمة الاسهم العينية وقيمة الاصول المقدمة ـ فاذا زادت قيمة الاسهم العينية عن صافى الاصول المقدمة ، فان الفرق يمثل شهرة المحل ، وفى الحالة العكسية فان الفرق يثبت فى حـ/ رأسمالى ، حـ/ احتياطى تضخم الاصول .

مثال :

محمد كمال وشريكه شريكان فى شركة تضامن وكانت ميزانية الشركة فى تاريخ الشراء كما يلى :ـ

أصول : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠ عقار ـ ٥٠٠٠ آلات ـ ٥٠٠ أثاث ـ ١٢٥٠٠ بضاعة ـ ١٠٠٠ مدينون ـ ٤٠٠٠ أوراق قبض ـ ١٠٠٠ بنك .

خصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٢٥٠٠ رأس المال (١٢٥٠٠ حصة محمد كمال ، ١٠٠٠٠ حصة أحمد كمال) ٤٠٠٠ أوراق دفع ـ ٣٥٠٠ دائنين .

وقد جاء بتقرير الخبير ما يلى :ـ

١ ـ تقدر القيمة الجارية للعقار بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ـ أما الالات فلم يعمل لها مخصص استهلاك ولا تزيد قيمته الجارية عن ٤٢٥٠ جنيه .

٢ ـ أفلس أحد المدينين وعليه للشركة ١٢٥ جنيه ويكون مخصص للديون المشكوك فيها ١٧٥ جنيه .

٣ ـ تبلغ القيمة الجارية للبضاعة فى هذا التاريخ ١٣٢٥٠ جنيه .

٤ ـ لا ينتقل رصيد البنك للشركة ، وتدفع شركة التضامن مبلغ ٧٥ جنيه أتعاب اللجنة المكلفة باعادة التقييم .

المطلوب :

قيود اليومية فى دفاتر الشركة المساهمة بفرض :ـ

١ - ثمن الشراء ٢١٧٠٠ جنيه (٢١٧٠ سهم عينى قيمة أسمية ١٠ جنيه) ٠
٢ - ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠ سهم عينى قيمة اسمية ١٠ جنيه) ٠
٣ - ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠ سهم عينى قيمة اسمية ١٠ جنيه) ٠

الحــل:

أولا : (بفرض أن ثمن الشراء ٢١٧٠٠ جنيه) :

		من مذكورين
٢٥٠٠		ح/ العقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ أوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	ح/ الدائنون
	١٧٥	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها
	٢١٧٠٠	ح/ المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمود كمال وشريكه مقابل ٢١٧٠ سهم عينى كل منهم ١٠ جنيه للسهم ٠

ثانيا : ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكورين
٨٣٠٠		ح/ شهرة المحل
٢٥٠٠		ح/ عقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ أوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	ح/ الدائنون
	١٧٥	ح/ مخصص الديون
	٣٠٠٠٠	ح/ المساهمين (اسهم عينية)
		شراء أصول وخصوم شركة محمد كمال مقابل ٣٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهم ٠
٣٠٠٠٠		من ح/ المساهمين (أسهم عينية)
	٣٠٠٠٠	الى ح/ رأس مال الاسهم (عينية)
		اصدار ٣٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه

ثالثا : ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكوريـــن
٢٥٠٠		حـ/ عقارات
٤٢٥٠		حـ/ الالات
٥٠٠		حـ/ الاثاث
١٣٢٥٠		حـ/ البضاعة
٤٨٧٥		حـ/ المديتون
٤٠٠٠		حـ/ اوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	حـ/ الداثنون
	١٧٥	حـ/ مخصص الديون
	١٧٠٠	حـ/ احتياطى تضخم الاصول
	٢٠٠٠٠	حـ/ المساهمين (اسهم عينية)
		شراء أصول وخصوم شركة محمد كمال مقابل ٢٠٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهم ٠
٢٠٠٠٠		من حـ/ المساهمين (أسهم عينية)
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ رأس مال الاسهم (عينية)

الباب الرابع
المحاسبة عن السندات

ويتضمن هذا الباب مايلى :

الفصل الأول: إصدار السندات ومشاكله المحاسبية

الفصل الثانى: فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

الباب الرابع

المحاسبة عن السندات

تتشابه السندات مع الاسهم فى أنها وسيلة من وسائل تمويل الشركة والاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار الاسهم يطلق عليها " تمويل داخلى أو رأس المال المملوك " أما الاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار السندات فيطلق عليها " تمويل خارجى أو رأس المال المقترض

الفصل الأول

إصدار السندات ومشاكله المحاسبية

يتم اصدار السندات كما يلى :-

١ - الاصدار بالقيمة الاسمية :

وفى هذه الحالة يطلب من المكتتب فى السند دفع مبلغا مساويا لقيمته الاسمية ، ويكون ذلك اذا كان معدل فائدة السند مساويا لمعدل الفائدة السائد فى السوق وقت اصدار السندات .

٢ - اصدار السندات بعلاوة اصدار :

اذا كان سعر الفائدة أعلى نسبيا من سعر الفائدة السائدة فى السوق فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أعلى من القيمة الاسمية .

٣ - اصدار السندات بخصم اصدار :

اذا كان سعر الفائدة السائد فى السوق أعلى نسبيا من فائدة السندات فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أقل من القيمة الاسمية ويسمى الفرق خصم اصدار .

مثال : على اصدار السندات دفعة واحدة بقيمتها الاسمية :

أصدرت شركة مساهمة ٢٠٠٠ سند ٦٪ بقيمة اسمية ١٠ جنيه لكل سند تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى الفترة من ١ - ٦/٣٠ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات وفى ٦/٣٠ تم تخصيص واصدار السندات فتكون القيود كما يلى :-

٢٠٠٠٠	من ح/ البنك
	٢٠٠٠٠ الى ح / المكتتبين فى السندات
	الاكتتاب فى ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

٢٠٠٠٠	من ح/ المكتتبين فى السندات
	٢٠٠٠٠ الى ح/ قرض السندات
	اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

مثال : اصدار السندات بقيمتها الاسمية والسداد على اقساط

بفرض أن المثال السابق أن القيمة الاسمية للسند تسدد على ثـــلاث أقساط كما يلى :-

٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع من ١ / ٦ حتى ٣٠ / ٦

٣ جنيه قسط تخصيص يدفع من ١ / ٨ حتى ٨/٣١

٢ جنيه قسط اخير يدفع من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٠

بفرض ان الاكتتاب تم فى جميع السندات وأن جميع الاقساط طلبت ودفعت فى مواعيدها فتكون القيود فى يومية الشركة كما يلى :-

١٠٠٠٠		من ح/ البنك	٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى خ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		الاكتتاب فى ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه دفع منها ٥ جنيه ٠	
١٠٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى ح/ قرض السندات	
		اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة أسمية ١٠ج دفع منها ٥ج	
٦٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص	١ / ٨
	٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات	
		طلب قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ بواقع ٣ جنيـــة عن السند ٠	

تابع قيود اليومية :

٦٠٠٠		من حـ/ البنك ٨/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		دفع قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ سند دفع منهـا ٣ جنيه للسند .
٤٠٠٠		من حـ/ القسط الاخير ١٠/١
	٤٠٠٠	الى حـ/ قرض السندات
		طلب القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعـدل ٢ جنيه للسند .
٤٠٠٠		من حـ/ البنك ١٠/٣١
	٤٠٠٠	الى حـ/ القسط الاخير
		دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ جنيه للسند .

الفصل الثانى

فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

فائدة السندات تمثل العائد على الاموال المستثمرة فى قرض السندات وفائدة السندات تمثل عبء دورى ثابت تتحمله الشركة بصرف النظر عن نتيجة أعمالها ، وتستحق على هذه الفوائد ضريبه القيم المنقولة التى تحجز من المنبع وتوردها الشركة لمصلحة الضرائب ٠

ولقد أثير الجدل بخصوص الفوائد على رأس المال المقترض (ومنها فوائد السندات) وهل تعتبر عبئا على الايراد ونفقة يجب خصمها من الايرادات قبل الوصول الى صافى الربح ، أم أنها تعتبر عبء تخصيص يتم تخصيصه للمقترضين من صافى الدخل ؟ ان الاجابة على هذا السؤال يتوقف على وجهة النظر التى تعبر عنها ٠

فمن وجهة نظر حملة الاسهم فان الفائدة على قروض السندات وعلى السندات تعتبر عبئا على الايراد لا يختلف فى طبيعته من تكلفة العمل أو المواد أو التكاليف الاضافية الاخرى ٠

أما عن وجهة نظر المستثمر مالك المشروع فان الفائدة على القروض وعلى السندات عبارة عن نفقة فى سبيل الحصص على خدمة محددة ، وهى الحصول على أموال لازمة لاعمال المشروع من المقترضين بين حملة السندات ، ووجهة النظر هذه تتفق مع وجهة النظر الضريبية التى ترى فى فائدة الاقتراض تخفيض مسموح به من الايراد قبل الوصول الى صافى الدخل الضريبى ٠

وعلى عكس ذلك اذا نظرنا الى فائدة الاقتراض من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية وكمركز للنشاط الادارى ، فمن وجهة النظر الادارية فان نفقة التشغيل يجب ألا تتأثر بالصورة التى يتم بها تمويل المشروع وبالشكل الذى يتخذه هيكل رأس المال فالادارة تفوق بين مصادر الاموال سواء أكانت عن طريق الاقتراض الداخلى أو عن طريق التمويل الخارجى فكل هذه الاموال تكون الادارة مسئولة عن ادارتها - وصافى دخل المشروع يتكون من المبلغ الاجمالى الممكن توزيعه على كل أنواع المستثمرين ، ففائدة الاقتراض هذه من وجهة النظر هذه لا يمكن اعتبارها مثل نفقات الانتاج ولكنها تمثل تخصيص للدخل

شبيه بالتوزيعات على المساهمين ٠

وسوف نعالج الفائدة هنا على أساس وجهة النظر الاولى والتى تـــرى فى الفائدة عبئا على الايراد باعتبار أن اعداد البيانات المحاسبية فى هــذا المرجع موجه أكثر لخدمة أغراض المستثمر والجهات الحكومية ـ كما أنه طبقا لعقد القرض فان الفائدة واجبة السداد فى تاريخ استحقاقها بصرف النظر عــن نتيجة الاعمال ٠

مثال : (١)

أصدرت أحدى الشركات المساهمة ١٠٠٠ سند ٥٪ بقيمة اسمية ٥٠ جنيــه وكانت الفائدة تستحق فى ٤/١ من كل عام ، وفى ١٩٩٠/٤/١ طلبت الشركـــة تحويل ٢٥٠٠ جنيه لمقابلة فائدة السندات السمتحقة ، فاذا علمت أن ضريبــة القيم المنقولة على فوائد السندات كانت ٢٠٪ وأنه حتى نهاية السنه للشركـة فى ٦/٣٠ تقدم الى البنك حملة سندات يملكون ٩٠٠ سند فقط ٠

المطلوب :

١ - قيود اليومية لاثبات ما تقدم ـ تصوير الحسابات اللازمة ٠

٢ - بيان أثر هذه العمليات على المركز المالى للشركة فى ١٩٩٠/٦/٣٠ ٠

الحل : (قيود اليومية):

٢٥٠٠		من حـ/ فائدة السندات الى مذكورين
	٢٠٠٠	حـ/ حملة السندات
	٥٠٠	حـ/ مصلحة الضرائب اثبات استحقاق الفائدة٠
٢٥٠٠٠		من حـ/ بنك صرف الفوائد
	٢٥٠٠	الى حـ/ البنك الجارى تخصيص حساب لصرف الفوائد

تابع قيود اليومية :

٥٠٠		من حـ/ مصلحة الضرائب
	٥٠٠	الى حـ/ بنك صرف الفوائد
		توريد الضريبه المستحقة لمصلحة الضرائب
١٨٠٠		من حـ/ جملة السندات
	١٨٠٠	الى حـ/ بنك صرف الفوائد
		صرف فوائد ٩٠٠ سند بمعدل ٢ جنيه صافى بعد خصم الضرائب ٠
٢٥٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر ٦/٣٠
	٢٥٠٠	الى حـ/ فائدة السندات
		تحصيل حـ/ أ٠خ بالفائدة المستحقة عن الفتـرة

الحسابات اللازمة :

حـ / السندات

٢٥٠٠	الى مذكورين	٢٥٠٠	من حـ/ أ٠خ ٦/٣٠
	٢٠٠٠ حـ/ جملة السندات		
	٥٠٠ حـ/ مصلحة الضرائب		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

حـ / بنك صرف الفوائد

٢٥٠٠	الى حـ/ جارى البنك ٤/١	٥٠٠	من حـ/ مصلحة الضرائب
		١٨٠٠	من حـ/ جملة السندات
		٢٠٠	رصيد (ميزانية) ٦/٣٠
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

ح / حملة السندات (فوائد)

١٨٠٠ ٢٠٠	الى ح/ البنك صرف فوائد رصيد مرحل (ميزانية) ٣٠ / ٦	٢٠٠٠	من ح/ فائدة السندات ١ / ٤
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

ح / الارباح والخسائر

٢٥٠٠	الى ح/ فائدة السندات		

أثر هذه العمليات على المركز المالى :

أصول وأرصده مدينة — خصوم وأرصده دائنه

	أصول متداولة		خصوم متداولة
٢٠٠	بنك صرف فوائد	٢٠٠	حملة سندات (فوائد)

مثال : (٢) : الفوائد فى حالة استهلاك السندات على أقساط :

فى المثال السابق كان مقدار الفائدة ثابتا من فترة لاخرى أما فى حالة استهلاك القرض على أقساط فان رصيد القرض سوف يتناقض من فترة لاخرى وبالتالى فان الفائدة المستحقة سنويا يحسب ما اذا كانت السنه المالية للشركة تتفق أولا مع سنة القرض ٠

أصدرت احدى الشركات المساهمة فى ٩٠/١/١ ٥٠٠٠ سند ٦٪ قيمة اسمية ٢٠ جنيه للسند على أن يسدد القرض على خمس أقساط سنوية متساوية٠

المطلوب :

١ - قيود اليومية الخاصة باثبات واستحقاق الفوائد وتسويتها واقفالها فى

كل من السنة المالية الاولى والثانية ٠

٢ ـ حـ / فوائد السندات حتى تمام سداد القرض ٠

أولا : بفرض أن السنة المالية للشركة تتفق مع سنة القرض وهو ٣١ / ١٢ ٠

ثانيا : بفرض أن القسط السنوى يستحق سداده فى ١ / ١٠ والسنه الماليـــة تنتهى فى ٣١ / ١٢ ٠

أولا : اتفاق السنه المالية مع سنة القرض :

الكوبون الاول	=	١٠٠٠٠٠	×	٦٪	=	٦٠٠٠ جنيه
الكوبون الثانى	=	٨٠٠٠٠	×	٦٪	=	٤٨٠٠ جنيه
الكوبون الثالث	=	٦٠٠٠٠	×	٦٪	=	٣٦٠٠ جنيه
الكوبون الرابع	=	٤٠٠٠٠	×	٦٪	=	٢٤٠٠ جنيه
الكوبون الخامس	=	٢٠٠٠٠	×	٦٪	=	١٢٠٠ جنيه
						١٨٠٠٠ جنيه

قيود اليومية :

٦٠٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٢/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ/ حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الاول	
٦٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر	١٢/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ / فوائد السندات	
		اقفال حـ/ فوائد السندات	
٤٨٠٠		من حـ/ فوائد السندات	١٢/٣١
	٤٨٠٠	الى حـ/ حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الثانى	
٤٨٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر	١٢/٣١
	٤٨٠٠	الى حـ/ فوائد السندات	
		اقفال فوائد السندات	

ح / فوائد السندات

٦٠٠٠	الى ح/ حملة ٩٠/١٢/٣١ السندات	٦٠٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٠/١٢/٣١
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٤٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩١/١٢/٣١	٤٨٠٠	من ح/ أ٠خ ٩١/١٢/٣١
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٢/١٢/٣١	٣٦٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٢/١٢/٣١
٣٦٠٠		٣٦٠٠	
٢٤٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٣/١٢/٣١	٢٤٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٣/١٢/٣١
٢٤٠٠		٢٤٠٠	
١٢٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٤/١٢/٣١	١٢٠٠	من ح/ أ٠خ ٩٤/١٢/٣١
١٢٠٠		١٢٠٠	

ثانيا : بفرض ان القسط السنوى يستحق فى ١٠/٩ من كل عام والسنه المالية تنتهى فى ١٢/٣١ وبفرض أن أول اصدار هو ١٩٩٠/١٠/٢

الحل :

سنه ٩٠ السنه الاولى ٪ الكوبون الاول = ١٠٠٠٠٠ × ٦٪ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٥٠٠ج

سنه ٩١ السنه الثانية ٪ الكوبون الاول = ٤٥٠٠ + ٪ الكوبون الثانى ١٢٠٠ = ٥٧٠٠ج

سنة ٩٢ السنة الثالثة ٪ الكوبون الثانى = ٣٦٠٠ + ٪ الكوبون الثالث ٩٠٠ = ٤٥٠٠ ج

سنة ٩٣ لسنة الرابعة ٪ الكوبون الثالث = ٢٧٠٠ + ٪ الكوبون الرابع ٦٠٠ = ٣٣٠٠ جنيه

سنة ٩٤ السنة الخامسة٪ الكوبون الرابع = ١٨٠٠ + ٪ الكوبون الخامس ٣٠٠ = ٢١٠٠ ج

سنه ٩٥ السنة السادسة ٪ الكوبون الخامس = ٩٠٠جنيه =

∴ المجموع الكلى = ١٥٠٠ + ٥٧٠٠ + ٤٥٠٠ + ٣٣٠٠ + ٢١٠٠ + ٩٠٠ = ١٨٠٠٠ جنيه

قيود اليومية فى السنتين الاولى والثانية :

١٥٠٠	١٥٠٠	من ح/ فوائد السندات الى ح/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور	٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠	١٥٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الى ح/ فوائد السندات اقفال ح/ فوائد السندات	٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠ ٤٥٠٠	٦٠٠٠	من مذكورين ح/ الفوائد المستحقة ح/ فوائد السندات الى ح/ حملة السندات استحقاق سداد الكوبون الاول	٩١/١٠/١
١٢٠٠	١٢٠٠	من ح/ فوائد السندات الى ح/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور	٩١/١٢/٣١

تابع قيود اليومية :

٥٧٠٠		من ح/ الارباح والخسائر
	٥٧٠٠	الى ح/ فوائد السندات
		اقفال ح / فوائد السندات

ح / فائدة السندات .

١٥٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٩٠/١٢/٣١	١٥٠٠	من ح/ أ.خ ٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
٤٥٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩١/١٠/١	٥٧٠٠	من ح/ أ.خ ٩١/١٢/٣١
١٢٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقه ٩١/١٢/٣١		
٥٧٠٠		٥٧٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملةالسندات ٩٢/١٠/١	٤٥٠٠	من ح/ أ.خ ٩٢/١٢/٣١
٩٠٠	الى ح/الفوائد المستحقه ٩٢/١٢/٣١		
٤٥٠٠		٤٥٠٠	
٢٧٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٣/١٠/١	٣٣٠٠	من ح/ أ.خ ٩٣/١٢/٣١
٦٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقه ٩٣/١٢/٣١		
٣٣٠٠		٣٣٠٠	
١٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٤/١٠/١	٢١٠٠	من ح/ أ.خ ٩٤/١٢/٣١
٣٠٠	الى ح/الفوائد المستحقه ٩٤/١٢/٣١		
٢١٠٠		٢١٠٠	
٩٠٠	الى ح/ حملة السندات ٩٥/١٠/١	٩٠٠	من ح/ أ.خ ٩٥/١٢/٣١
٩٠٠		٩٠٠	

اصدار السندات بعلاوة :

مثال : (كيفية اثبات سندات اصدرت بعلاوة) :

أصدرت شركة مساهمة ١٥٠٠ سند بسعر ٥٪ وطرحتها للاكتتاب العام في ٧٥/٧/١ وذلك بسعر أسمى ١٠ جنيه وعلاوة أصدار ٢ جنيه تدفع مع قسط الاكتتاب (٥ جنيه) في ميعاد اقصاه ٧/١٠ وقد اكتتب الجمهور في ٢٥٠٠ سند وعند التخصيص في ٧/١٨ قرر مجلس الادارة توزيع السندات على المكتتبين توزيعا نسبيا وحجز الاموال المتزائدة لسداد قسط التخصيص ، وقد سدد باقي قسط التخصيص في ٧/٣٠ ٠

والمطلوب :

اجراء قيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة ٠

الحل :

١٧٥٠٠		من حـ/ البنك ٧/١٠
	١٧٥٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٢٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه وقسط الاكتتاب ٥ جنيه بما فيه العلاوة ٠
١٠٥٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٠
		الى مذكورين
	٧٥٠٠	حـ/ قرض السندات
	٣٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ج وعلاوة اصدار ٢ جنيه وقسط اكتتاب ٥ جنيه ٠
٧٥٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٨
	٧٥٠٠	الى حـ/ قرض السندات
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وقسط التخصيص ٥ جنيه ٠

تابع قيود اليومية :

٥٠٠٠		من حـ/ البنك ٦/٣٠
	٥٠٠٠	الى حـ/ قسطي الاكتتاب والتخصيص اثبات تسديد باقي قسط التخصيص بعد حجز الاموال الزائده من قسط الاكتتاب .

كيفية التصرف في علاوة الاصدار للسندات :

لم يحدد قانون الشركات فيما يختص بعلاوة اصدار السندات كيفية التصرف فيها كما حددها في علاوة اصدار الاسهم وتتجه بعض التفسيرات الى أن علاوة اصدار السندات هي مبلغ رأسمالي كعلاوة اصدار الاسهم تنطبق عليه نفس المعاملة بأن يجعل حساب الاحتياطي القانوني دائنا بقيمتها وهناك تفسيرات أخرى " بأن علاوة اصدار السندات قد حصلت من حاملي السندات في مقابل تمتعهم بسعر فائدة أكبر من السائد في السوق " وبما أن فائدة السندات تحمل لحساب الارباح والخسائر كمصروف مالي من مصاريف الشركة ويؤدي الى التقليل من الربح الموزع بهذا القدر ، فيجب من ناحية أخرى اعتبار علاوة الاصدار ربحا للشركة يوزع على المساهمين بأن يجعل حساب الارباح والخسائر دائنا به - كما أن هناك اتجاه آخر في التفسير وهو اعتبار علاوة الاصدار ربحا رأسماليا يستخدم في استهلاك مصاريف اصدار السندات واستهلاك أي خسائر غير تجارية .

ولما لك يحدد القانون كيفية التصرف في علاوة واصدار السندات فان شركة في حل من استخدام أي طريقة من الطرق السابقة - غير أننا نتفق مع الرأي القائل (1) " بأن علاوة الاصدار ربح رأسمالي لا يوزع على المساهمين بل يستخدم اولا في استهلاك مصاريف الاصدار ثم يحول الرصيد الى حساب الاحتياطي القانوني .

(1) د . عبد الفتاح الصحن ، د . أحمد رجب عبد العال ، محاسبة شركات مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، سنة ١٩٧٩ ، ص ٣٥٦ .

مثال : (تبين كيفية معالجة علاوة اصدار السندات) :

في ١٩٨٤/٧/١ أصدرت احدى الشركات الصناعية ٤٠٠٠ سند ٤٪ قيمة أسمية ١٠ جنيه جنيه بعلاوة اصدار ٢ جنيه تدفع مع قسط التخصيص وكانت شروط الاكتتاب كالاتي :-

قسط اكتتاب ٤ جنيه ٧/١ - ٧/١٥
قسط تخصيص ٤ جنيه ٧/١٨ - ٧/٣١
قسط أخير ٤ جنيه ١٠/١ - ١٠/١٥

ولقد اكتتب الجمهور في ٧٠٠٠ سند خصصت بالتناسب واحتجزت الاموال الزائده من قسط الاكتتاب لمقابلة الاقساط التالية ، وقد صرفت الشركة على اصدار السندات مبلغ ١٦٠٠ جنيه في ٧/١٥ ٠

والمطلوب :

أولا : اجراء قيود اليومية لاثبات العمليات السابقة ٠

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة علما بأن الاقساط دفعت في مواعيدها ٠

الحل : أولا : قيود اليومية :

٢٨٠٠٠		من حـ/ البنك ٧/١٥
	٢٨٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٧٠٠٠ سند قسطى اكتتاب ٢ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه ٠
١٦٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٥
		الى مذكورين
	٨٠٠٠	حـ/ قرض السندات
	٨٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار
		اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اكتتاب ٢ جنيه وعلاوة ٢ جنيه ٠

تابع قيود اليومية :

١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٧/١٨ الى ح/ قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط تخصيص ٤ جنيه
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من ح/ البنك ٧/٣١ الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص تحصيل باقى قسط التخصيص بعد حجز الامـــوال الزائده من قسط الاكتتاب
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ القسط الاخير الى ح/ قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اخير ٤ جنيه
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من ح/ البنك ١٠/١٥ الى ح/ القسط الاخير تحصيل ٤٠٠٠ سند قسط أخير ٤ جنيه
١٦٠٠	١٦٠٠	من ح/ مصاريف الاصدار ٧/١٥ الى ح/ البنك اثبات دفع مصاريف الاصدار بشيك رقم ٠٠٠
١٦٠٠	١٦٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥ الى ح/ مصاريف الاصدار
٦٤٠٠	٦٤٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥ الى ح/ الاحتياطى القانونى اقفال علاوة الاصدار فى الاحتياطى القانونى

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة :

ح / السندات ٤٪

٤٠٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٨٠٠٠	من ح/قسطى ك ، ص	٧/١٥
		١٦٠٠٠	من ح/قسطى ك ، ص	٧/١٨
		١٦٠٠٠	من ح/القسط الاخير	١٠/١
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		

ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص

١٦٠٠٠	الى مذكورين ٧/١٥	٢٨٠٠٠	من ح/ البنك	٧/١٥
١٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات ٧/١٨	٤٠٠٠	من ح/ البنك	٧/٣١
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		

ح / القسط الاخير

١٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات ٤٪ ١٠/١	١٦٠٠٠	من ح/ البنك	١٠/١٥
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠		

ح/ علاوة الاصدار

١٦٠٠	الى ح/مصاريف الاصدار ١٠/١٥	٨٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص	٧/١٥
٦٤٠٠	الى ح/ أ٠قانونى ١٠/١٥			
٨٠٠٠		٨٠٠٠		

ح/ مصاريف الاصدار

١٦٠٠	الى ح/ البنك ٧/١٥	١٦٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥
١٦٠٠		١٦٠٠	

ح/ الاحتياطى القانونى

٦٤٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣٠	٦٤٠٠	من ح/ علاوة الاصدار ١٠/١٥
٦٤٠٠		٦٤٠٠	

ح/ البنك

٢٨٠٠٠	الى ح/ قسطى ك ، ص ٧/١٥	١٦٠٠	من ح/ مصاريف الاصدار ١٠/١٥
٤٠٠	الى ح/ قسطى ك ، ص ٧/٣١		
١٦٠٠٠	الى ح/ القسط الاخير ١٠/١٥		

اصدار السندات بخصم :

اذا أصدرت السندات بخصم أصدار فان ح/ السندات يجب أن يجعل دائنا بالقيمة الاسمية للسندات المصدرة ويجعل ح/ خصم الاصدار مدينا بقيمة الخصم على السندات المصدرة وخصم الاصدار خسارة رأسمالية للشركة المساهمة يجب استهلاكها ، فهو عبارة عن فائده مؤخرة تدفع الى حامل السندات الذى دفع عند بدء القرض مبلغا أقل من القيمة الاسمية للسند ويرد فى نهاية القرض القيمة الاسمية للسند ٠

وبما أن الخصم يمثل خسارة رأسمالية للشركة وأصلا غير ملموس فيجب

أن يستهلك الخصم على السنوات القرض فتحمل كل سنه مالية بقسط سنوى ثابت وذلك اذا كانت قيمة السندات سترد فى نهاية ميعاد معين والسبب فى تحميل الحسابات الختامية بقسط ثابت يمثل خصم الاصدار موزعا على سنوات القرض هو أن سنة من سنوات القرض قد تمتعت بالقرض كله الذى اصدر على شكل سندات ٠

فاذا أصدرت شركة مساهمة فى ١٩٧١/١/١ سندات ٥٪ بقيمة أسمية ١٠٠٠٠٠ جنيه وبخصم اصدار ٢٠٠٠٠ جنيه على أن ترد السندات بعد ٢٠ سنه بالقيمة الاسمية فانه فى نهاية سنة ١٩٧١ يحمل حـ/ الارباح والخسائر بفائدة قدرها ٥٠٠٠ جنيه وخصم اصدار ١٠٠٠ جنيه ، وفى نهاية سنة ١٩٧٢ يحمل حـ/ الارباح والخسائر بنفس المبلغ وهكذا حتى تاريخ رد السندات بقيمتها الاسمية ٠ واذا اصدرت السندات فى خلال السنة المالية للشركة فان المبلغ الذى يحمل لحساب الارباح والخسائر عن السنة الاولى للقرض يحسب على اساس المدة من تاريخ القرض الى نهاية السنة التجارية ، أما السنوات التالية فيحسب القسط على أساس سنة كاملة ٠

مثال على خصم الاصدار :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ١٥٠٠ سند بسعر ٥٪ وطرحتها للاكتتاب العام فى ٨٥/٦/١ وذلك بسعر ٨ جنيه علما بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ جنيه تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى ميعاد أقصاه ١٩٧٥/٦/٢٠ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات ، وفى ٦/٢٥ تم تخصيص واصدار السندات فتكون قيود اليومية :

١٢٠٠٠		من حـ/ البنك	٨٥/٦/٢٠
	١٢٠٠٠	الى حـ/ المكتتبين فى السندات الاكتتاب فى ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه بسعر ٨ جنيه دفعت بالكامل ٠	

تابع القيود اليومية :

		من مذكورين ٨٥/٦/٢٥
١٢٠٠٠		ح/ المكتتبين فى السندات
٣٠٠٠		ح/ خصم اصدار السندات
	١٥٠٠٠	الى ح/ قرض السندات
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وبخصم ٢ جنيه .

مثال : (بين كيفية التصرف فى خصم اصدار السندات) :

أصدرت شركة مساهمة فى ١٩٨١/٥/١ ١٠٠٠ سند سعر السند الاسمى ١٠ جنيه بخصم اصدار ١,٥ جنيه على أن يرد القرض بعد ٥ سنوات فاذا علمت أن السنه المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام وقد قررت الشركة استهلاك الخصم على مدى عمر القرض .

فالمطلوب :

تصوير ح / خصم الاصدار .

ح / خصم الاصدار

منه			له
١٥٠٠	الى ح/ قرض السندات ٨١/٥/١	٢٠٠	من ح/ أ٠خ ٨١/١٢/٣١
		١٣٠٠	رصيد مرحل ٨١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١٣٠٠	رصيد منقول ٨٢/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٢/١٢/٣١
		١٠٠٠	رصيد مرحل ٨٢/١٢/٣١
١٣٠٠		١٣٠٠	
١٠٠٠	رصيد منقول ٨٣/١/١	٣٠٠	من ح/ أ ٠ خ ٨٣/١٢/٣١
		٧٠٠	رصيد مرحل ٨٣/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
٧٠٠	رصيد منقول ٨٤/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٤/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٨٤/١٢/٣١
٧٠٠		٧٠٠	
٤٠٠	رصيد منقول ٨٥/١/١	٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
		١٠٠	رصيد مرحل ٨٥/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٠٠	رصيد منقول ٨٦/١/١	١٠٠	من ح/ أ٠خ ٨٦/١٢/٣١
١٠٠		١٠٠	

أما اذا كان شروط اصدار السندات أن يرد على دفعات سنوية فان خصم الاصدار يستهلك انتفاع كل سنة من القرض ٠

ففى السنة الاولى للقرض يكون انتفاعها بالقرض كله ، وفى السنة الثانية يكون انتفاعها بالقرض كله ناقصا الدفعه من القرض التى ردت وهكذا ٠

فاذا فرض أن قرض السندات ٢٠٠٠ جنيه لمدة ٥ سنوات يرد $\frac{١}{٥}$ القرض كل عام وأن سنة القرض هى السنه التجارية بالشركة واذا علمت أن خصم الاصدار بلغ ٢٠٠ جنيه ٠

فيكون توزيع خصم الاصدار على سنوات القرض كما يلى :-

السنه الاولى	تنتفع بمبلغ	٢٠٠٠ جنيه
السنه الثانية	تنتفع بمبلغ	١٦٠٠ جنيه
السنه الثالثة	تنتفع بمبلغ	١٢٠٠ جنيه
السنه الرابعة	تنتفع بمبلغ	٨٠٠ جنيه
السنه الخامسة	تنتفع بمبلغ	٤٠٠ جنيه

أى بنسبة ٥ : ٤ : ٣ : ٢ : ١

فاذا فرض ان خصم الاصدار ٢٠٠ جنيه :

تحمل السنه الاولى	٢٠٠	×	$\frac{٥}{١٥}$	=	٦٣,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الثانية	٢٠٠	×	$\frac{٤}{١٥}$	=	٥٢,٣٣٢ جنيه
تحمل السنة الثالثة	٢٠٠	×	$\frac{٣}{١٥}$	=	٤٠,٠٠٠ جنيه
تحمل السنة الرابعة	٢٠٠	×	$\frac{٢}{١٥}$	=	٢٦,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الخامسة	٢٠٠	×	$\frac{١}{١٥}$	=	١٣,٣٣٣ جنيه
					٢٠٠,٠٠٠ جنيه

مثال :

بين كيفية التصرف فى خصم الاصدار لو استهلكت السندات على دفعات سنوية لو فرض فى المثال السابق أن القرض سيرد على دفعات متساوية على مدى خمس سنوات ٠٠ فالمطلوب تصوير ح/ خصم الاصدار ٠

ح/ خصم الاصدار

منــه | لــه

١٥٠٠	الى ح/ قرض السندات ٨١/٥/١	٣٣٤	من ح/ أ٠خ ٨١/١٢/٣١
		١١٦٦	رصيد مرحل ٨١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١١٦٦	رصيد منقول ٨٢/١/١	٤٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٢/١٢/٣١
		٧٣٣	رصيد مرحل ٨٢/١٢/٣١
١١٦٦		١١٦٦	
٧٣٣	رصيد منقول ٨٣/١/١	٣٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٣/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٨٣/١٢/٣١
٧٣٣		٧٣٣	
٤٠٠	رصيد منقول ٨٤/١/١	٢٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٤/١٢/٣١
		١٦٧	رصيد مرحل ٨٤/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٧	رصيد منقول ٨٥/١/١	١٣٣	من ح/ أ٠خ ٨٥/١٢/٣١
		٣٤	رصيد مرحل ٨٥/١٢/٣١
١٦٧		١٦٧	
٣٤	رصيد منقول ٨٦/١/١	٣٤	من ح/ أ٠خ ٨٦/=٢/٣١
٣٤		٣٤	

بيان حسابى يبين كيفية حساب خصم الاصدار

اقساط استهلاك الخصم تبعا لسنة القرض				أنصبه السندات					
السنه المالية المنتهية	القرض	السنه	الاقساط استهلاك الخصم	٧١	٧٢	٧٣	٧٤	٧٥	٧٦
٨٢/٤/٣٠	١٠٠٠٠	٥	٥٠٠	٣٣٤	١٦٦				
٨٣/٤/٣٠	٨٠٠٠	٤	٤٠٠		٢٦٧	١٣٣			
٨٤/٤/٣٠	٦٠٠٠	٣	٣٠٠			٢٠٠	١٠٠		
٨٥/٤/٣٠	٤٠٠٠	٢	٢٠٠				١٣٣	٦٧	
٨٦/٤/٣٠	٢٠٠٠	١	١٠٠					٦٦	٣٤
		١٥	١٥٠٠	٣٣٤	٤٣٣	٣٣٣	٢٣٣	١٣٣	٣٤

الباب الخامس
توزيع الأرباح والحسابات والقوائم الختامية
فى الشركات المساهمة

ويتضمن هذا الباب مايلى :

الباب الخامس

توزيع الأرباح والحسابات والقوائم الختامية فى الشركات المساهمة

الفصل الأول

توزيعات الأرباح

تشير الفقرات التالية الى نصوص القانون واللائحة المتعلقة بأرباح الشركة وتوزيعها :

١ - الأرباح الصافيه هى الارباح الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة خلال السنه المالية وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الارباح وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات التى تقضى الاصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل اجراء أى توزيع بأية صورة من الصور .

ويجب اجراء الاستهلاكات وتجنيب المخصصات المشار اليها حتى فى السنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحا أو تحقق أرباحا غير كافية .

٢ - وتنص المادة (٤٠) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه يجب على مجلس ادارة الشركة تجنيب جزء من عشرين (٥٪) على الاقل من صافى الارباح لتكوين احتياطى قانونى ويجوز للجمعية العامة وقف تجنيب هذا الاحتياطى اذ بلغ ما يساوى نصف رأس المال ، ويجوز استخدام الاحتياطى القانونى فى تغطية خسائر الشركة وفى زيادة رأس المال .

كما تنص المادة على أنه يجوز أن ينص نظام الشركة على تجنيب نسبة معينه من الارباح الصافيه لتكوين احتياطى نظامى (مثل الاحتياطى العام أو احتياطى تسوية الكوبون ...) . واذا لم يكن الاحتياطى النظامى مخصصا لاغراض معينة مثل (الاحتياطى العام) جاز للجمعية العامة العادية بناء على اقتراح من مجلس الادارة أن تقرر استخدامه فيما يعود بالنفع على الشراء أو على المساهمين .

٣ - تتمثل الارباح القابلة للتوزيع فى أرباح الشركة الصافيه بعد استنزال ما يكون قد لحق برأس مال الشركة من خسائر فى سنوات سابقة وبعد

تجنيب الاحتياطات المنوه عنها فى البند (٢) عاليه ، كما يجوز للجمعية العمومية أن تقرر توزيع كل أو بعض الاحتياطيات التى تملك حق التصرف فيها بموجب نصوص القانون أو اللائحة أو النظام ، ويجب أن يتضمن قرار الجمعية فى هذا الشأن بيانا بأوضاع المال الاحتياطى الذى يجرى التوزيع منه (مادة ١٩٤ من اللائحة) .

قواعد توزيع الارباح (مادة ١٩٦ من اللائحة) :

تحدد الجمعية العمومية للشركة الارباح القابلة للتوزيع - مع مراعاة ما ورد فى البنود ١ ، ٢ ، ٣ - ثم تعلن ما يخص كل من العاملين والمساهمين ومجلس الادارة من هذه الارباح مع الاخذ فى الحسبان ما يلى :-

١ - ألا يقل نصيب العاملين فى الشركة من الارباح التى يتقرر توزيعها نقدا عن ١٠٪ وبشرط الا يزيد هذا النصيب على مجموع الاجور السنوية للعاملين بالشركة .

٢ - اذا كان نظام الشركة يحدد للعاملين نصيبا فى الارباح يزيد على ١٠٪ ولا يجاوز مجموع الاجور السنوية للعاملين بالشركة ، جنب نصيب العاملين فى الزيادة على ١٠٪ فى حساب خاص يستثمر لصالح العاملين ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين فى السنوات التى لا تتحقق فيها أرباح بسبب خارج عن ارادة الشركة أو أستخدامه فى انشاء مشروعات اسكان أو خدمات تعود عليهم بالنفع .

ولا تخل احكام البندين ١ ، ٢ بنظام توزيع الارباح المطبق فى الشركات القائمة فى أول أبريل ١٩٨٢ م اذا كان أفضل مما جاء بهما من أحكام .

٣ - لا يجوز تقرير مكافأة مجلس الادارة بنسبة معينة فى الارباح بأكثر من ١٠٪ من الارباح التى يتقرر توزيعها ، وذلك بعد توزيع ربح لا تقل نسبته عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى .

٤ - فى حالة وجود حصص تأسيس أو حصص أرباح فلا يجوز أن يخصص لها ما يزيد على ١٠٪ من الارباح القابلة للتوزيع ووفاء نسبة الـ ٥٪ على الاقل المشار اليها فى البند (٣) .

٥ - يجوز للجمعية العمومية - بناء على اقتراح مجلس الادارة - أن تقرير تكوين احتياطيات أخرى غير الاحتياطى القانونى والنظامى .

مما سبق يمكن ترتيب توزيعات الارباح فى الشركة المساهمة طبقا لاحكام قانون الشركات الجديدة كما يلى :

* ٥ ٪ على الاقل فى صافى الربح لتكوين الاحتياطى القانونى .
* أى احتياطى ينص عليه نظام الشركة وبالنسبة التى يقررها هذا النظام .
* أرباح الاسهم الممتازة بالنسبة المحددة لها محسوبة على رأس المال عن هذه الاسهم وتوزيع بين المساهمين والعاملين (١٠٪ على الاقل من هذا التوزيع النقدى للعاملين والباقى للمساهمين) ، مع مراعاة ما سبقت الاشارة اليه فى البندين ١ ، ٢ بهذا الخصوص .
* ٥٪ على الاقل من رأس مال الاسهم العادية ، وتحسب على أساس المال المدفوع من هذه الاسهم يخص العاملين منها ١٠٪ على الاقل والباقى للمساهمين .
* أرباح حصص التأسيس - أن وجدت - ويراعى ما جاء بشأنها فى البند (٤) .
* مكافأة مجلس الادارة ، ويراعى ما جاء بشأنها بالبند (٣) .
* الباقى يوزع أو يجنب حسب ما تراه الجمعية العمومية للمساهمين .

المعالجة المحاسبية لاثبات التوزيعات :

١ - اثبات التوزيعات : يقفل حساب الارباح والخسائر ويفتح حساب توزيع الارباح بالقيد الاتى :-

xxxx		من ح/ الارباح والخسائر
	xxxx	الى ح / توزيع الارباح والخسائر
		(ترحيل رصيد ح/ أ و خ الى ح/ التوزيع)

ثم تثبت توزيعات الاباح كما يلى :-

xxxx		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
	xxxx	الى حـ/ الاحتياطى القانونى
	xxxx	الى حـ/ الاحتياطى النظامى (حسب نوعه)
	xxxx	الى حـ/ ارباح المساهمين
	xxxx	الى حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	xxxx	الى حـ/ ارباح حصص التأسيس
	xxxx	الى حـ/ مكافأة مجلس الادارة
	xxxx	الى حـ/ الاحتياطى الاختيارى (حسب نوعه)
	xxxx	الى حـ/ الارباح المرحلة
		(اثبات التوزيعات التى اقرتها الجمعية العمومية)

٢ ـ تنفيذ التوزيعات : المعروف أن أرباح المساهمين وأرباح حصص المساهمين وأرباح حصص التأسيس ومكافأة أعضاء مجلس الادارة تخضع لضريبة القيم المنقولة ، أما التوزيع النقدى للعاملين فيخضع لضريبه كسب العمل ·
ويكون قيد حجز الضريبه وسدادها كما يلى :ـ

xxxx		من حـ/ ارباح المساهمين
xxxx		من حـ/ ارباح حصص التأسيس
xxxx		من حـ/ مكافأة اعضاء مجلس الادارة
xxxx		من حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	xxxx	الى حـ/ مصلحة الضرائب
		(حجز الضرائب المستحقة على التوزيعات)

xxxx		من حـ/ مصلحة الضرائب
	xxxx	الى حـ/ البنك
		(تسديد الضرائب المستحقة بشيكات)

ثم تسدد الشركة المبالغ المستحقة لذويها كما يلى :

xxxx		من حـ/ ارباح المساهمين
xxxx		من حـ/ ارباح حصص التأسيس
xxxx		من حـ/ مكافأ) مجلس الادارة
xxxx		من حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	xxxx	الى حـ/ البنك
		(سداد المبالغ المستحقة لاصحابها بشيكات)

مثال :-

بلغت الارباح الصافية فى احدى الشركات المساهمة مبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه ورأسمالها المرخص به مليون جنيه والمصدر ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيه مدفوع منه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه ، وقد اقترح مجلس ادارة الشركة توزيع الارباح كما يلى :-
٥٪ احتياطى قانونى - ٤٪ احتياطى عام (ينص عليه نظام الشركة) - ٥٪ أرباح الاسهم (دفعة والى) - ١٠٪ من الباقى مكافأة مجلس الادارة - ٥٪ أرباح الاسهم (دفعه ثانية) - ٥٠٪ من الفائض يخصص لتكوين احتياطى موازنة الكوبون والباقى يرحل العام القادم ٠

فاذا علمت ان الجمعية العمومية للشركة قد وافقت على مشروع التوزيع وتم تنفيذه وأن نصيب العاملين فى التوزيع النقدية لا يجاوز جملة اجورهم السنوية ٠

فالمطلوب :

١ - عمل مشروع توزيع الارباح الذى قدمه مجلس الادارة للجمعية العمومية للمساهمين ٠

٢ - قيود اليومية اللازمة لتوزيعات الارباح وتنفيذها ٠

٣ - تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر ٠

(لا داعى للتعرض لاحتساب الضرائب المستحقة وتوريدها لمصلحة الضرائب) ٠

مشروع توزيع الارباح المقترح عن السنة المنتهية في ـــ / ـــ / ـــ

مبلغ كلى	مبلغ جزئى	بيـــــــان	السنـة السابقة
١٦٠٠٠٠		صافى ربح العام	
		يخصم :ـ	
	٨٠٠٠	احتياطى قانونى (٥٪ من صافى الربح)	
	٦٤٠٠	احتياطى عام (٤٪ من صافى الربح)	
	٦٠٠٠٠	توزيع اول للمساهمين والعاملين (٥٪ من رأس المال المدفوع)	
٧٤٤٠٠			
٨٥٦٠٠		الباقى من الارباح	
	٨٥٦٠	١٠٪ من الباقى مكافأة مجلس الادارة	
	٦٠٠٠٠	توزيع ثانى للمساهمين والعاملين (٥٪ من رأس المال المدفوع)	
٦٨٥٦٠			
١٧٠٤٠		الفائض بعد الاقتطاعات والتوزيعات السابقة .	
	٨٥٢٠	احتياطى موازنة الكوبون (٥٠٪ من الفائض)	
	٨٥٢٠	الباقى ويرحل للعام القادم (٥٠٪ من الفائض)	
١٧٠٤٠			
٠٠٠٠٠		٠٠ جملة توزيعات المساهمين والعاملين ٦٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ جنيه. ما يخص العاملون = ١٢٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٢٠٠٠ جنيه وما يخص المساهمون = ١٢٠٠٠٠×٩٠٪ = ١٠٨٠٠٠	

قيود اثبات التوزيعات

١٦٠,٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	١٦٠,٠٠٠	الى حـ/ توزيع الارباح
		(ترحيل رصيد حـ/ أ٠خ ٠ الى حـ/ التوزيع)
١٦٠,٠٠٠		من حـ/ توزيع الارباح
	٨٠٠٠	الى حـ/ الاحتياطى القانونى
	٦٤٠٠	الى حـ/ الاحتياطى العام
	١٠٨٠٠٠	الى حـ/ ارباح المساهمين
	١٢٠٠٠	الى حـ/ النصيب النقدى للعاملين
	٨٥٦٠	الى حـ/ مكافأة مجلس الادارة
	٨٥٢٠	الى حـ/ احتياطى موازنة الكوبون
	٨٥٢٠	الى حـ/ الارباح المرحلة
		(توزيع الارباح بعد موافقة الجمعية العمومية)
١٠٨٠٠٠		من حـ/ ارباح المساهمين
١٢٠٠٠		من حـ/ النصيب النقدى للعاملين
٨٥٦٠		من حـ/ مكافأة مجلس الادارة
	١٢٨٥٦٠	الى حـ/ البنك
		(دفع المستحقات لذويها بشيكات)

ح / توزيع الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى .....

٨٠٠٠	الى ح/ الاحتياطى القانونى	١٦٠٠٠٠	من ح/ الارباح والخسائر
٦٤٠٠	الى ح/ الاحتياطى العام		
١٠٨٠٠٠	الى ح/ أرباح المساهمين		
١٢٠٠٠	الى ح/ النصيب النقدى للعاملين		
٨٥٦٠	الى ح/ مكافأة مجلس الادارة		
٨٥٢٠	الى ح/ احتياطى موازنـة الكوبون		
٨٥٢٠	الى ح/ الارباح المرحلة		
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

الفصل الثانى

الحسابات والقوائم الختامية

ألزم القانون مجلس ادارة الشركة بأن يعد فى نهاية كل سنة مالية ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر بحيث تشتمل كل من الوثيقتين على البيانات الوارده بالنماذج الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون • كما نصت المادة ١٩٠ من اللائحة على عدم تغيير شكل الميزانية وحساب الارباح والخسائر من سنة الى سنه مالية أخرى وذلك حتى يمكن اجراء المقارنات بشكل سليم بين السنوات •

كما أوجب القانون على مجلس الادارة ان ينشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر وخلاصة وافيه لتقرير مجلس الادارة عن نشاط الشركة والنص الكامل لتقرير الحسابات فى صحيفتين يوميتين وذلك قبل تاريخ عقد الجمعية العمومية للشركة المقرر لنظر الميزانية بعشرين يوم على الاقل وذلك لاتاحة الفرصة للمساهمين لدراسة هذه الوثائق والتأهب لمناقشتها بصورة جادة مثمرة • كما يلزم أن ترسل صورة من الوثائق المنشورة هذه الى كل من الهيئة العامة لسوق المال والادارة العامة للشركات •

ونود فيما يلى شكل هاتين الوثيقتين طبقا للنماذج الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون • وباستعراض هذه النماذج وما ورد من بيانات يتضح جليا اتجاه المشرع الى الاكثار من البيانات التى تحتويها هذه النماذج وخاصة حساب الارباح والخسائر بعكس الحال فى النماذج السابقة • كما يتضح أيضا اتجاه المشرع الى استخدام بعض سمات النظام المحاسبى الموحد بقصد الاستفادة بقدر الامكان من القوائم المنشورة للشركات فى أهداف التخطيط والرقابة •

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩

السنة الجارية منه	البيان	السنة المقارنة منه	السنة الجارية [illegible]	السنة الجارية [illegible]	البيان	السنة المقارنة له
x	تكاليف المبيعات وتكاليف إيرادات النشاط		x		صافي المبيعات وإيرادات النشاط	
x	مصروفات بيع وتوزيع		x		إعانات إنتاج وتصدير	
x	محمل الربح "منقول"		x		محمل الخسارة "منقول"	
xx		xx	xx			xx
x	محمل الخسارة "منقول"				محمل الربح "منقول"	
x	مصروفات إدارية وعمومية				إيرادات استثمارات وأوراق مالية	
x	مصروفات تمويلية			x	مساهمات في شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
x	مخصصات "بخلاف مخصص الإهلاك" الأصول الثابتة					
x	تبرعات وإعانات للغير			x	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
x	بدلات حضور ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة		xx			
x	أرباح النشاط "منقول"			x	إيرادات مالية أخرى	
				x	فوائد دائنة	
				x	إيرادات متنوعة	
			xx			
			x		خسائر النشاط "منقول"	
xx		xx	xx			xx
			x		أرباح النشاط "منقول"	
x	خسائر النشاط "منقول"		x		إيرادات سنوات سابقة	
x	مصروفات سنوات سابقة			x	أرباح رأسمالية	
x	خسائر رأسمالية			x	المحول للاحتياطي الرأسمالية	
x	فروق تقييم العملات الأجنبية		x			
x	مخصص ضرائب متنازع عليها		x		فروق تقييم العملات الأجنبية	
x	ضرائب دخل عن العام		x		مخصصات انتهى الغرض منها	
x	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع		x		صافي خسائر العام	
xx		xx	xx			xx

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى / / ١٩

السنة الجارية منه	البيان	السنة المقارنة منه	السنة الجارية له	البيان	السنة المقارنة له
x	صافي خسائر العام		x	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع	
x	خسائر مرحلة من العام السابق		x	أرباح مرحلة من العام السابق	
x	احتياطي قانوني		x	احتياطيات محولة "إن وجدت وتذكر تفصيليا"	
x	احتياطي نظامي				
x	احتياطيات أخرى "تذكر بالتفصيل"				
x	مكافأة مجلس الإدارة				
x	نصيب المساهمين "بواقع ... للسهم الواحد"				
x	نصيب العاملين				
x	أرباح مرحلة للعام التالي				
xx			xx		xx

الميزانية في / / ١٩

الأصول	التكلفة	[illegible]	[illegible]	
الأصول الثابتة				
أراضي	x	x	x	
مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	x	x	x	
آلات ومعدات	x	x	x	
وسائل نقل وانتقال	x	x	x	
عدد وأدوات	x	x	x	
أثاث ومعدات مكاتب	x	x	x	
ثروة حيوانية ومائية	x	x	x	
شهرة المحل وحقوق الامتياز والاختراع والتأليف والعلامات التجارية	x	x	x	
نفقات إيرادية مؤجلة متعلقة بالأصول الثابتة	x	x	x	
	xx	xx	xx	
المشروعات تحت التنفيذ				
تكوين سلعي		x		
إنفاق استثماري		x	xx	
الاستثمارات طويلة الأجل				
شركات قابضة وتابعة وشقيقة * كل نوع على حدة		x		
مشروعات مشتركة		x	xx	
الإقراض طويل الأجل				
شركات قابضة وتابعة وشقيقة * يبين كل نوع على حدة		x		
قروض أخرى * يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ ... جنيه		x	xx	
الأصول المتداولة				
المخزون * يذكر أساس التقييم				
خامات ووقود وقطع غيار وغيرها.	x			
إنتاج غير تام وتحت التشغيل	x			
إنتاج تام	x			
بضائع بغرض البيع	x	x		
اعتمادات مستندية لشراء البضائع		x		
عملاء وأوراق قبض * بعد خصم المخصص البالغ ... جنيه		x		
حسابات جارية شركات قابضة وتابعة وشقيقة		x		
حسابات مدينة متنوعة		x		
استثمارات في أوراق مالية * بعد خصم المخصص البالغ ..... جنيه		x		
نقدية بالبنوك والصندوق		x	xx	
الأصول الأخرى				
مصاريف تأسيس الشركة * بعد خصم الإهلاك		x		
مصاريف سابقة على بدء الإنتاج أو التشغيل * بعد خصم الإهلاك *		x	xx	
			xxx	
الحسابات النظامية				
—		x		
—		x		
—		x	xx	

الخصوم وحقوق المساهمين			إيضاح
حقوق المساهمين			
رأس المال المرخص به	xx		
رأس المال المصدر والمكتتب به * يوضح عدد الأسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة	x		
المبالغ غير المسددة * لكل نوع على حدة	x		
رأس المال المدفوع		xx	
الاحتياطيات			
احتياطي قانوني	x		
احتياطي نظامي	x		
احتياطي رأسمالي	x		
احتياطيات أخرى * تذكر بالتفصيل *	x	xx	
الأرباح * أو الخسائر * المرحلة *		xx	
مجموع حقوق المساهمين			xx
المخصصات			
مخصص ضرائب متنازع عليها .	x		
مخصص مطالبات ومنازعات والتزامات	x		
مخصصات أخرى .	x		xx
الالتزامات طويلة الأجل			
سندات مصدرة ... وبيان بسعر إصدار ومعدل العائد عليه وما هو قابل منها للتحويل لأسهم على حدة ..	x		
قروض شركات قابضة وتابعة وشقيقة * يبين كل نوع على حدة ...	x		
قروض أخرى طويلة الأجل . * يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ .... *	x		xx
الخصوم المتداولة :			
بنوك حسابات دائنة	x		
موردون وأوراق دفع	x		
حسابات جارية شركات قابضة وتابعة وشقيقة	x		
دائنو التوزيعات	x		
حسابات دائنة أخرى .	x		xx
			xxx
الحسابات النظامية			
—	x		
—	x		
—	x		xx

* تعتبر الإيضاحات والبيانات المرفقة من رقم / ١ إلى رقم ... جزءاً متمماً للقوائم المالية .
* تقرير مراقب الحسابات مرفق .

فهرس محتويات الكتاب